

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

GUILHERME DE MELLO ROSSINI

**SUBSÍDIOS ECONÔMICOS NA HERMENÊUTICA TRIBUTÁRIA: DA RETÓRICA  
INTUITIVISTA ÀS CONSIDERAÇÕES ELASTICIDADE-PREÇO PARA O EFETIVO  
CONTROLE DA SELETIVIDADE**

CURITIBA

2017

GUILHERME DE MELLO ROSSINI

**SUBSÍDIOS ECONÔMICOS NA HERMENÊUTICA TRIBUTÁRIA: DA RETÓRICA  
INTUITIVISTA ÀS CONSIDERAÇÕES ELASTICIDADE-PREÇO PARA O EFETIVO  
CONTROLE DA SELETIVIDADE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Betina Treiger Gruppenmacher

CURITIBA

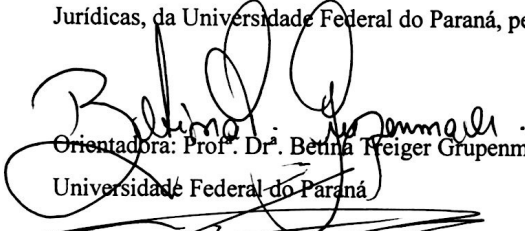
2017

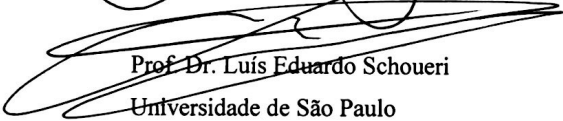
**TERMO DE APROVAÇÃO**


GUILHERME DE MELLO ROSSINI

SUBSÍDIOS ECONÔMICOS NA HERMENÊUTICA TRIBUTÁRIA: DA RETÓRICA  
INTUITIVISTA ÀS CONSIDERAÇÕES ELASTICIDADE-PREÇO PARA O  
EFETIVO CONTROLE DA SELETIVIDADE

Dissertação aprovada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em  
Direito do Estado, do Programa de Pós-Graduação em Direito, do Setor de Ciências  
Jurídicas, da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

  
Orientadora: Prof. Dr.ª Betina Freiger Gruppenmacher  
Universidade Federal do Paraná

  
Prof. Dr. Luís Eduardo Schoueri  
Universidade de São Paulo

  
Prof. Dr. Rodrigo Luís Kanayama  
Universidade Federal do Paraná

Curitiba, 7 de dezembro de 2017

## RESUMO

O presente trabalho versa sobre o papel dos elementos fático-econômicos na construção da norma tributária. Enfrenta, primeiro, as limitações impostas pelo paradigma formalista do Direito Tributário, expondo as deficiências que resultam do seu hermetismo epistemológico. O suprimimento, embora complexo, é imprescindível: a interdisciplinaridade. Não há como lidar com os fenômenos econômicos incorporados ou referidos pela norma, conferindo-lhes o adequado tratamento jurídico, sem dialogar com as disciplinas donde se originam, notadamente a Economia. Todavia, tal diálogo não se faz de qualquer modo. É necessário um método, que sempre guie o intérprete a permanecer nos círculos do positivismo, em respeito ao fechamento operacional do sistema jurídico, mas também garanta o intercâmbio cognitivo com as demais ciências. Em especial, há um fenômeno tratado, direta ou indiretamente, pelas normas tributárias que ilustra a problemática: a repercussão econômica dos tributos. Esta, frequentemente encerrada nas questões atinentes à repetição do indébito, tem outros desdobramentos, a exemplo da efetivação de políticas extrafiscais. Assim, não é possível pensar a seletividade das alíquotas, elevando-as para produtos supérfluos e reduzindo-as para produtos essenciais, sem entender se e como a carga imposta ao contribuinte será transladada ao consumidor de bens e serviços. De outra parte, não mais subsiste, de acordo com a teoria econômica, a presunção de que os ditos tributos indiretos comportam, por sua natureza, a transferência do encargo econômico-tributário. A efetiva repercussão depende de mensuração, que é realizada pelo ferramental da elasticidade-preço. Portanto, é inadmissível permanecer a ideia de que a seletividade se implementa pela simples alteração de alíquotas, não se atentando para o mercado, tipo de bem e de sujeito passivo envolvidos, o que determina a probabilidade de repasse ou não do ônus tributário dentro da cadeia econômica.

Palavras-chave: Interdisciplinaridade. Repercussão Econômica. Seletividade. Elasticidade.

## ABSTRACT

This work investigates the role of factual-economic elements in the construction of the tax norm. First, it challenges the limitations imposed by the formalistic paradigm of tax law, exposing its deficiencies and the resulting epistemological hermeticism. The supplement, though complex, is unavoidable: interdisciplinarity. There is no dealing with economic phenomena embodied or referred by the rule without dialogue with the very disciplines from whence they originate, namely Economics, in order to deliver an appropriated legal treatment. However, such a dialogue is not done recklessly. It's required a method, that always guide the jurist to remain in the circles of positivism, not violating the operational closure of the legal system, but also granting a cognitive exchange with other sciences. In particular, there is a phenomenon referred, direct or indirectly, by tax rules that illustrates the problematic: tax shifting. Although often studied in the matter of tax restitutions, it has several others ramifications, such as the implement of tax stimulation policies. In this sense, one can't think of tax rate's selectivity, whether to elevate the rates for superfluous products or lower them for essential products, without understanding whether and how the burden imposed on taxpayer will be shifted onto the consumer of goods and services. On the other hand, it's no longer acceptable, according to the economic theory, the presumption that says indirect taxes imply, because of its nature, the shifting of tax burden. Tax shifting relies on mensuration, that is achieved with the elasticity-price tool. Therefore, doesn't hold up the idea of selectivity being implemented by a simple rate change, not paying attention to the market structure, kind of good and taxpayer involved, which determines the probability of tax shifting inside the economic chain.

Keywords: Interdisciplinarity. Tax Shifting. Selectivity. Elasticity.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>10</b>
<b>1. O LUGAR DA FATICIDADE NA INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>15</b>
1.1. INCAPACIDADE DAS TEORIAS CLÁSSICAS DO ORDENAMENTO JURÍDICO PARA LIDAR COM O CONTROLE DO CONTEÚDO NORMATIVO.....	17
1.1.1. Friedrich Müller e a busca por um método de trabalho que contemple os conteúdos referidos pela norma .....	21
1.1.1.1. Meios de controle da decisão jurídica .....	23
1.1.1.2. Lógica material na argumentação jurídica .....	26
1.1.1.3. As duas facetas da norma: programa e âmbito.....	29
1.1.2. Teoria do Direito Tributário: Alfredo Augusto Becker e seus rivais.....	33
1.1.2.1. Teoria da argumentação consequencialista.....	36
1.1.2.2. Tipologia das consequências.....	37
1.2. O FECHAMENTO OPERACIONAL E A ABERTURA COGNITIVA DO SISTEMA JURÍDICO .....	40
1.2.1. Veredas de interdisciplinaridade: a (de)codificação das mensagens externas.....	43
1.3. PREMISSAS METODOLÓGICAS A PARTIR DE UMA CONCEPÇÃO RACIONALIZANTE DO ORDENAMENTO TRIBUTÁRIO .....	49
1.3.1. A teoria institucionalista nas ciências sociais .....	49
1.3.2. A teoria da escolha pública ( <i>public choice</i> ) e a nova economia institucional (NEI).....	54
1.3.3. Os elementos anti-hermenêuticos derivados de certas concepções de Estado .....	58
<b>2. SUBSÍDIOS ECONÔMICOS NA HERMENÊUTICA TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>64</b>
2.1. A SAGA DOUTRINÁRIA DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA .....	66
2.1.1. Análise crítica das oito variantes de Nogueira.....	70
2.2. AS PROPOSTAS DE ANÁLISE ECONÔMICA POSITIVA (DESCRITIVA) E NORMATIVA (PRESCRITIVA).....	79
2.2.1. O papel das consequências econômicas na concretização da norma jurídica.....	87
2.2.2. Pragmatismo e consequencialismo jurídicos: novas perspectivas na tradição romano-germânica.....	93
2.2.3. Em busca de um método para trabalhos interdisciplinares.....	100
2.2.3.1. Primeira regra.....	103
2.2.3.2. Segunda regra.....	106
2.2.3.3. Terceira regra.....	107

2.3. DISTINÇÕES ENTRE SUBORDINAÇÃO DO DIREITO À ECONOMIA E INTERPRETAÇÃO À LUZ DOS EFEITOS ECONÔMICOS .....	108
2.3.1. Exemplos de análise econômica prescritiva na jurisprudência.....	108
2.3.2. Exemplos de análise econômica positiva na jurisprudência.....	113
2.3.3. Interpretação jurídica, não econômica: reflexões ao patamar da teoria geral do Direito ..	120
<b>3. REPERCUSSÃO ECONÔMICA E A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO</b> .....	<b>127</b>
3.1. PRIMÓRDIOS DO DEBATE: A TRANSLAÇÃO COMO ESPÉCIE DE EXCEÇÃO OPOSTA AO PLEITO DE RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO .....	128
3.1.1. Súmula n. 71 do STF: a vitória do insistente argumento <i>passing-on</i> .....	130
3.1.2. Súmula n. 546 do STF: a mitigação da irrepitibilidade dos tributos indiretos.....	135
3.1.3. Análise crítica da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal.....	140
3.2. A ERA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA NA DISCUSSÃO DA RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS.....	146
3.2.1. A definição de quais tributos são indiretos.....	148
3.2.2. Tabelamento de preços .....	157
3.2.3. Operação entre estabelecimentos.....	160
3.2.4. Mercadorias dadas em bonificação.....	161
3.2.5. Crédito escritural.....	162
3.2.6. Compensação tributária .....	164
3.2.7. Substituição tributária .....	165
3.2.8. Adquirente como contribuinte de direito .....	166
3.2.9. Embargos à execução fiscal .....	168
3.2.10. Depósito judicial.....	169
3.2.11. O caso excepcional da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) .....	170
3.2.12. Legitimidade do contribuinte de fato.....	172
3.3. POSIÇÕES DOUTRINÁRIAS.....	186
3.3.1. Propostas classificatórias: tributos diretos e indiretos .....	190
3.3.2. O art. 166 do CTN e a repercussão.....	197
3.3.3. Âmbito de aplicação do art. 166 do CTN .....	202
3.3.4. Meios de prova do não-repasse.....	207
3.3.5. Nossa posição.....	212
<b>4. CONSIDERAÇÕES ELASTICIDADE-PREÇO PARA O CONTROLE DA SELETIVIDADE</b> .....	<b>215</b>
4.1. TEORIA ECONÔMICA APLICADA AO DIREITO.....	216
4.1.1. Limitações da teoria econômica.....	218

4.1.2. Senso comum e intuição .....	219
4.1.3. Efeitos de segunda ordem .....	221
4.1.4. Promoção de um estado de coisas.....	227
4.2. NOVAS PERSPECTIVAS: A INTERDEPENDÊNCIA ENTRE A RELAÇÃO ELASTICIDADE-PREÇO E A EFETIVA REPERCUSSÃO DO ÔNUS TRIBUTÁRIO .....	229
4.2.1. Raciocínio intuitivo vs paradigma científico .....	232
4.2.2. Teoria da incidência econômica.....	233
4.2.3. Elasticidade da oferta e da demanda.....	243
4.3. IMPLEMENTAÇÃO CONTROLADA DA SELETIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO INDIRETA .....	251
4.3.1. O objeto visado pela norma: capacidade econômica do consumidor .....	252
4.3.2. Metodologia de mensuração da repercussão econômica .....	257
4.3.3. Resultados empíricos: inferindo conclusões a partir de mercados reais.....	263
4.3.3.1. Commodities nos Estados Unidos da América na década de 1980 .....	264
4.3.3.2. A tributação dos cigarros na Europa entre as décadas de 1980 e 1990 .....	265
4.3.3.3. IVA francês no quinquênio final do século XX.....	268
4.3.3.4. Repercussão e a estrutura de mercado .....	270
4.3.4. Controle da política tributária .....	272
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>277</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>282</b>



## LISTA DE TABELAS E ILUSTRAÇÕES

Quadro 1.1. – Paradigmas teóricos .....	20
Quadro 1.1.1.1. – Exemplo de argumento controlável .....	25
Quadro 1.1.1.3. – Elementos concretizantes da norma jurídica.....	31
Quadro 1.1.2. – Doutrina formalista .....	34
Quadro 1.1.2.2.-A – Teoria consequencialista.....	38
Quadro 1.1.2.2.-B – Tipologia das consequências.....	39
Figura 1.2. – Relação interssistêmica .....	41
Quadro 1.2.1. – Fluxo de intercâmbio cognitivo interssistêmico .....	44
Quadro 1.3.1. – Comparativo teorias organicistas e teoria da escolha racional .....	52
Quadro 1.3.2. – Comparativo economia do bem-estar e teorias da escolha pública e da nova economia institucional .....	58
Quadro 1.3.3. – Comparativo elementos anti-hermenêuticos e elementos hermenêuticos .....	62
Quadro 2.1. – Variantes da interpretação econômica .....	68
Quadro 2.1.1. – Quadro comparativo de situações juridicamente equivalentes .....	75
Quadro 2.2. – AED positiva x AED normativa .....	85
Quadro 2.2.1. – Estrutura gnosiológica da norma .....	90
Quadro 2.2.2.-A – Modelo formal x Modelo pragmático.....	95
Quadro 2.2.2.-B – Relação entre a norma e os fatos.....	97
Quadro 2.2.3.3. – Método para trabalhos interdisciplinares.....	107
Quadro 2.3.1. – Argumentos metanormativos.....	113
Quadro 2.3.2. – RE n. 407.688-8/SP.....	115
Gráfico 3.1.3 – Jurisprudência do STF - período 1950 a 1998.....	145
Tabela 3.2.11 – Precedentes mais relevantes sobre repetição de tributo indireto.....	179
Quadro 3.3.-A – Fluxograma de repercussão do ônus tributário.....	188
Quadro 3.3.-B – Exemplo de dupla incidência econômica.....	189
Quadro 3.3.1.-A – DRE Simplificada.....	191
Quadro 3.3.1.- B – Propostas classificatórias .....	196
Quadro 3.3.2. – Comparativo entre as propostas de BECKER, DERZI e SCHOUERI200	
Quadro 4.1. – Método de pesquisa eficiente.....	218
Quadro 4.1.2. – Comparativo de paradigmas epistemológicos .....	220

Quadro 4.1.3.-A – Caso do salário-mínimo na França .....	222
Quadro 4.1.3.-B – Efeitos de primeira e segunda ordem na facilitação da quebra contratual.....	224
Quadro 4.1.3-C – Consequências imprevistas na Emenda Constitucional n. 20/1998.	225
Quadro 4.1.3.-D – Objetivos extrafiscais frustrados.....	226
Quadro 4.1.4 – Estado de coisas almejado x estado de coisas provável.....	228
Quadro 4.2.2. – Principais fatores que influenciam a translação.....	242
Gráfico 4.2.3-A – P0 x Q0 .....	244
Gráfico 4.2.3-B – Pv x Q1 .....	244
Quadro 4.2.3-A – Elasticidade da oferta e da demanda.....	247
Quadro 4.2.3.-B – Incidência econômico dos tributos sobre a folha de pagamento.....	250
Quadro 4.3.1. – Comportamento do consumidor frente a bens luxuosos e essenciais .	254
Quadro 4.3.2. – Método puramente estatístico x método teórico-estatístico .....	260
Tabela 4.3.3.4 – Relação de pesquisas empíricas .....	272
Organograma 4.4. – Potenciais efeitos nefastos da majoração e minoração tributárias	276

## INTRODUÇÃO

As discussões envolvendo a interpretação dos conceitos no Direito Tributário não são, de maneira alguma, novas. Todavia, os argumentos sempre estiveram limitados ao campo da abstração, não se confrontando as ideias pelos resultados que geram. Ou seja, importa colocar frente a frente os resultados do tratamento que a tradição formalista provê aos conceitos jurídico-tributários, fundando-se exclusivamente em material normativo, e aqueles derivados do tratamento dado pela análise interdisciplinar cientificamente ordenada, que pretende agregar racionalidade e subsídios adicionais, além do texto normativo em si, a fim de enrobustecer a argumentação jurídica.

Neste trabalho, há uma divisão nítida. Os primeiros dois capítulos têm natureza teórica, debruçando-se sobre os fundamentos da interpretação normativa, e, em certa medida, metalinguística, pois é proposta uma concepção nova de ordenamento jurídico, como objeto de laboratório para análise rigorosamente racional e científica. De outro lado, os dois últimos possuem um viés empírico, seja no cotejo da jurisprudência formada em torno de instituto econômico-jurídico, seja no exame de potenciais efeitos da decisão jurídica na realidade alvo de regulação.

Assim, no Capítulo 1, defende-se que a norma tributária comporta dois aspectos muito distintos: programa e âmbito. Não é possível satisfatoriamente desenvolver este último pelas teorias positivas tradicionais. Nesse sentido, as ideias de FRIEDRICH MÜLLER ganham destaque: o teórico alemão compartilha a preocupação de se estabelecer um método de ordenação do argumento jurídico, entre cujos propósitos está lidar cientificamente com o recorte de realidade incorporado à norma jurídica, ainda que, para tanto, o material de apoio esteja fora das doutrinas jurídicas convencionais.

No plano epistemológico, a teoria luhmanniana dos sistemas autopoieticos vai ao encontro deste projeto metodológico. Evitando cair num holismo empobrecedor, NIKLAS LUHMANN defende que o grande sistema social é composto de vários subsistemas, entre os quais o jurídico e o econômico. Cada subsistema tem sua autonomia operacional, porém mantém uma abertura cognitiva para aproveitar, no que convir, as informações processadas em outros subsistemas, desde que submetidas a um filtro interno de pertinência.

Tratando de outros subsistemas, é curioso como outras ciências humanas, notadamente as sociais e econômicas, têm dado passos importantes em direção à maior racionalidade das suas pesquisas. A teoria da escolha racional e a nova economia institucional são exemplos de paradigmas científicos voltados à produção de um conhecimento testável, reduzindo elementos subjetivos, antes tachados como imponderáveis, a pontos de reflexão falseáveis.

Na seara jurídica, contudo, a comunidade científica resiste, em boa medida, a abraçar estas novas concepções. O discurso jurídico está impregnado de expedientes retóricos vazios, antirracionais, a justificar meras opções políticas sem o mínimo de responsabilidade pelo convencimento do auditório. Por isso, não espanta que adágios do tipo “supremacia do interesse público sobre o particular” ainda sejam largamente aceitos na doutrina e na jurisprudência.

No Capítulo 2, trata-se de como podem ser extremamente úteis os subsídios econômicos na hermenêutica jurídico-tributária. Inicialmente, o tema foi exposto pela chamada “doutrina da interpretação econômica”, desmembrada em vertentes assaz distintas entre si, mas com ao menos uma preocupação em comum: investigar como o conhecimento econômico pode ser aproveitado pelo operador jurídico no exame das relações tributárias.

Mais recentemente, especialmente no Brasil, uma nova vertente se consolidou: a análise econômica do Direito. Cuida-se de uma corrente originada nos Estados Unidos e, pois, embebida da cultura pragmática anglo-saxã, cuja aplicação, em jurisdição brasileira, tem justamente o intento de evidenciar as deficiências da tradição romano-germânica.

Sem embargo, não há dúvidas de que se pode louvar uma maior segurança jurídica no modelo da *civil law* de prestígio à fonte legislativa, do qual se originam normas de caráter geral e abstrato e de cujo implemento, pois, não se pode escapar. Todavia, no que toca à interpretação destas normas, conquanto de conteúdos intrincados e abrangentes de uma realidade complexa, há um apego quase exclusivo a reflexões filosóficas, às quais faltam elementos concretos para o controle dos resultados provocados por esta ou aquela proposta exegética.

Do pragmatismo decorre a preocupação com as consequências provocadas pelas normas ou interpretação destas na realidade objeto de regulação. O verdadeiro implemento da norma jurídica não prescinde, portanto, da análise dos efeitos concretos produzidos pela determinação jurídica. Do contrário, o discurso jurídico basta ser

internamente coerente, uma declaração de válidas intenções, mas cuja realização prática pode ser ignorada sem que isto lhe atinja a legitimidade.

Ademais, a utilização de dados econômicos não pode se dar de forma indiscriminada. Um método é preciso para evitar o economicismo, isto é, que se adotem as premissas econômicas olvidando as balizas legais que, no modelo positivista, orientam a conduta juridicamente legítima. Em suma, é respeitar a vontade política consubstanciada no comando legal, porém submetê-lo à interpretação conforme a técnica jurídica, a qual, para destrinchar os conteúdos mais densos da realidade, deve se valer de lições interdisciplinares.

No Capítulo 3, o conceito que se trabalha é o da repercussão econômica. Nas suas primeiras aparições, foi cogitado quando da análise da restituição dos tributos indiretos. Apesar da questionável classificação, o Supremo Tribunal Federal acabou chancelando a tese de que, sendo tributos cujo ônus é passível de repercussão no preço do adquirente (“contribuinte de fato”), não podem ser repetidos ao vendedor (“contribuinte de direito”), ainda que indevidos ou a maior, exceto quando feita a prova do não-repasse. Tal entedimento se cristalizou nas Súmulas n. 71 e n. 546 do tribunal.

Após a promulgação da Constituição, reputou-se o tema infraconstitucional (art. 166 do Código Tributário Nacional), passando à competência do Superior Tribunal de Justiça. Neste, a tese foi mantida, agregando-se uma ainda mais temerária doutrina: a da “repercussão jurídica” dos tributos indiretos.

Esta doutrina busca, em síntese, eliminar o conteúdo econômico que subjaz a repercussão, transformando o repasse do ônus econômico em determinação jurídica cuja efetiva realização seria irrelevante para a análise. Pelo considerável nível de indeterminação da repercussão econômica, a intenção era assumir que o repasse do ônus simplesmente ocorreria nos preços – embora, paradoxalmente, a prova do não-repasse continuasse permitida.

As dificuldades do exame de um fenômeno, entretanto, não se resolvem assim. No caso específico da restituição de tributos, com efeito, o problema pode ser resolvido pelo princípio da legalidade, de modo que o sujeito passivo, independentemente das determinações de preço, faz jus à restituição do tributo, visto que é o único partícipe da relação tributária e quem, de fato, realiza os desembolsos em favor do Estado.

Contudo, será que a repercussão econômica dos tributos não influencia em mais nenhuma das relações tributárias? Embora assim pareça pela escassa produção

científica a ir além, há desdobramentos muito sérios para objetivos constitucionais extrafiscais, entre os quais a seletividade merece um estudo direcionado. É o que se passa a investigar no Capítulo 4.

Embora tenha sido tratado, por considerável parcela da doutrina e da jurisprudência, de uma maneira intuitiva e até falaciosa, a repercussão, no campo da ciência econômica, é objeto de extensa reflexão teórica e de testes empíricos visando a conhecer seu comportamento nas mais diversas circunstâncias mercadológicas.

O atual paradigma que explica o fenômeno é o quantitativo, segundo o qual a repercussão pode ser mensurada e, para tanto, a elasticidade-preço é a principal ferramenta de análise. Nesse sentido, a fim de viabilizar previsões a respeito da repercussão do ônus tributário nos preços de bens e serviços, é necessário examinar a elasticidade da demanda e a da oferta em dado contexto.

A elasticidade é, em síntese, a capacidade que uma das partes tem de se adaptar no mercado. Logo, após uma majoração no custo tributário, o vendedor só o poderá repassar integralmente ao comprador se este estiver disposto a pagar mais pelo mesmo bem ou serviço. Caso contrário, o vendedor pode ter de suportar, parcial ou integralmente, o custo adicional imposto pelo Estado. Por fim, em não havendo mais condições favoráveis de negociação, o mercado pode encolher e até ser substituído pela informalidade.

Como se adiantou, estas ponderações podem ser irrelevantes para análise da restituição dos tributos indiretos, quando a questão é resolvida sumariamente pela legalidade. Contudo, para o exame dos objetos extrafiscais implementados via tributação indireta, a medida de repercussão é peça fundamental para o controle da efetividade da política instituída.

Assim, tem-se que a tributação seletiva de ICMS e IPI visa não à capacidade econômica do industrial ou comerciante, e sim à do consumidor final dos bens produzidos e comercializados. Logo, não faz sentido que haja elevações ou reduções na carga tributária destes impostos sem a certeza de que impactarão, na mesma medida, os preços praticados no mercado.

Tais conformações de preço são condição necessária para a efetiva realização do objeto extrafiscal. Ou seja, se, pela desoneração de bens essenciais, os seus preços não baixarem, tornando o seu consumo acessível à camada mais pobre da população, a política tributária restará frustrada. Por outro lado, se, pela “sobre- oneração” de bens supérfluos, os seus preços não aumentarem, tendo ao revés o efeito

de prejudicar certos setores industriais ou comerciais, a política igualmente será viciada, quiçá lesando outros direitos constitucionalmente assegurados.

## 1. O LUGAR DA FATICIDADE NA INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA

“Se a luta por uma idéia de descrição exaustiva dos aspectos da regra abstrata de incidência foi uma forma de combater o arbítrio ou não é uma discussão. O fato é que para se defender a ideia de uma legalidade tributária, hoje, há de se enfrentar os fantasmas que a doutrina nacional tributária pareceu não muito disposta a encarar. Eles estão todos descritos no subcapítulo das tensões funcionais e metodológicas do formalismo e do positivismo e são apontados por vários teóricos do direito já há muitas décadas.

Convém, ainda, assinalar que não é um modelo concretizador do direito tributário e constitucional que leva à relativização da legalidade e, conseqüentemente, à insegurança jurídica. Essa relativização não é nova, a certeza é que nunca existiu” (DE ANDRADE, José Maria Arruda. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 177).

O tributarista brasileiro dos tempos atuais é fortemente influenciado por uma tradição formalista que teve início com ALFREDO AUGUSTO BECKER, seguido por GERALDO ATALIBA e, mais recentemente, representada na obra de PAULO DE BARROS CARVALHO.

Conforme CASTRO bem coloca, esse paradigma do Direito Tributário apoia-se “em pressupostos derivados do normativismo de Hans Kelsen”, de modo que “a separação entre representações sumamente formalistas do direito e os possíveis aspectos substantivos da realidade jurídica adquire uma disciplina fundamentada em um rigor filosófico renovado”. Assim, tal doutrina propõe que “devem ser excluídos do horizonte de consideração dos juristas” o que qualifica “como critérios ‘pré-legislativos’, caracteres ‘pré-jurídicos’ e ‘preconceitos da ciência das finanças’”<sup>1</sup>.

Todavia, como pondera GRECO, o desenvolvimento do instrumental analítico dos *aspectos* (material, pessoal, espacial e temporal) ou da *hipótese de incidência* foi um desdobramento daquilo que “era possível fazer dentro do contexto histórico então vivido”. Em verdade, a “utilidade deste modelo é inegável, pois permite sistematizar o debate”; porém, “trata-se de modelo insuficiente, pois a realidade jurídica

---

<sup>1</sup> CASTRO, Marcus Faro de. Direito, Tributação e economia no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica. *Revista da PGFN*, Brasília, v. 1, n. 2, jul/dez 2011, p. 27.



e o fenômeno tributário não se esgotam nestes aspectos”, isto é, “fato e valor também compõem a experiência jurídica”<sup>2</sup>.

Em síntese, na busca pela afirmação da autonomia do Direito Tributário, que por vezes foi trabalhado fora da seara jurídica, como nas Ciências das Finanças, cometeu-se alguns exageros, tais como o fechamento não só operacional, mas também cognitivo da ciência jurídica tributária em relação às demais áreas do saber.

Em função mesmo de justificar esse hermetismo jurídico, que conduz a discursos jurídicos pretensamente autossuficientes, a doutrina formalista, também chamada normativista, tratou como de menor importância a qualificação dos fatos suscetíveis à subsunção de normas, bem como a compreensão do recorte de realidade que está à norma incorporado.

Formou-se, como segue explicando CASTRO, uma orientação no sentido de que “as análises jurídicas de questões tributárias devem considerar apenas o que se encontra nas ‘formas’ precisamente definidas em lei e criteriosamente prolongadas e estabilizadas pelo zeloso trabalho da dogmática”<sup>3</sup>. Não sem alguma lógica, visto que o pano de fundo normativo sendo assaz complicado para o jurista compreender no seu costumeiro solipsismo, mais frutífero seria concentrar esforços no estudo tão-só dos comandos jurídicos.

No entanto, questiona-se: de que serve entender perfeitamente a disciplina jurídica se o objeto sobre o qual recai é desconhecido, não se sabendo o exato alcance que determinados efeitos jurídicos devem ter no mundo concreto? Ou, ainda, como atingir determinados objetivos cristalizados na norma se a realidade à qual se refere não é conhecida e, pois, nenhum efeito pode ser nela controlado?

Tais perguntas que não são respondidas – é onde se queria chegar – decorrem da exclusão da faticidade (conteúdo fático) da interpretação da norma tributária. Quis-se passar a ideia, de um lado, de que os fatos são dados prontos (*a priori* da análise), bastando o jurista conhecer a disciplina que os rege, a fim de fugir da árdua tarefa de entender seus peculiares contornos e lhes dar correto enquadramento normativo. Além disso, quanto aos elementos materiais incorporados à norma, que a dogmática clássica seria capaz de destrinchar plenamente sua lógica e função – ainda que ignorando a realidade donde foram extraídos.

---

<sup>2</sup> GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. *Revista da PGFN*, ano 1, n. 1, jan/jun 2011, p. 12.

<sup>3</sup> CASTRO, Direito, tributação e economia..., op. cit., p. 27.

Chega-se a sustentar, como se verá adiante, que, uma vez inserto na norma, os conceitos se tornam jurídicos e, por tal razão, não guardam mais qualquer relação com a ciência “pré-jurídica” que os criou. Entretanto, tal raciocínio olvida a talvez mais importante das constatações: as ciências “pré-jurídicas”, no conhecimento descritivo que produzem, apenas buscam entender a realidade que o próprio Direito, ao instituir a disciplina jurídica, visa conformar.

Em razão do breve exposto, tem-se, no presente Capítulo, a pretensão de examinar se a concepção formalista de sistema jurídico referida garante um aporte teórico-metodológico satisfatório para lidar com os complexos fenômenos econômicos (elementos fáticos *sujeitos* ou *contidos* na norma) sobre os quais o intérprete tributário deve se debruçar. Vale dizer, se é suficiente falar em controle formal e material das normas sem um método para lidar com os conteúdos referidos por elas.

Ademais, considerando que haja uma limitação intolerável em tal concepção de sistema, investigar se a teoria dos sistemas autopoieticos é ou não capaz de conciliar um intercâmbio cognitivo entre os sistemas de dado ambiente social com a preservação do seu fechamento operacional, isto é, os atos produzidos no interior de dado sistema permanecendo legitimados pelos recursos criados por ele mesmo.

Finalmente, a partir de um esforço racionalizante do ordenamento tributário, escorado nos avanços reconhecidos na esfera das ciências sociais e econômicas, perquirir se, de fato, elementos sem qualquer referibilidade à ordem jurídica, não raro deduzidos de românticas concepções de Estado, devem ser excluídos da órbita de cogitação da hermenêutica tributária, quedando-se somente com fatores efetivamente relevantes na concretização da norma jurídica (âmbito e programa).

### 1.1. INCAPACIDADE DAS TEORIAS CLÁSSICAS DO ORDENAMENTO JURÍDICO PARA LIDAR COM O CONTROLE DO CONTEÚDO NORMATIVO

Ao longo do tempo, não foram poucas as teorias que surgiram para descrever e propor métodos para o manuseio profícuo do ordenamento jurídico. Estas tarefas hercúleas consagraram alguns nomes e, sobretudo, correntes de pensamento que foram, em algum momento, paradigmas para os cientistas do Direito.

Não se pretende, todavia, neste trabalho, revisitar a extensa e intrincadíssima história das teorias do ordenamento jurídico. Mas é importante delimitar

as fronteiras dentro das quais a presente análise se desenrola, inclusive para justificar a adoção de determinadas perspectivas metodológicas em detrimento de outras.

Assim, numa breve e apertada síntese, mas com um didatismo inigualável, FERRAJOLI apresenta três principais modelos de sistema de Direito existentes na modernidade jurídica: jurisprudencial pré-moderno, legislativo e constitucional.

No primeiro, identifica-se a prevalência da filosofia jusnaturalista, em que não havia um monopólio da produção normativa, sendo esta formada por um “patrimônio de máximas, de categorias, de princípios e de precedentes judiciais transmitidos pela cultura e pela prática jurisprudencial e doutrinária”. Sendo assim, a norma de reconhecimento do sistema normativo é “a sua intrínseca justiça ou racionalidade”, de modo que não é problema a “confusão entre direito e moral, ou mesmo entre validade e justiça”<sup>4</sup>.

Quanto ao segundo dos modelos, o autor o designa de paleo-juspositivista, no afã de aludir a um momento em que o monopólio estatal da produção normativa se consolida, embora o controle da legalidade (norma de reconhecimento) se faça apenas em relação ao procedimento de criação da norma, não importando o seu conteúdo.

É dizer, a norma vale pela “autoridade da sua fonte”, podendo “muito bem existir normas positivadas que sejam injustas e que, todavia, são existentes, bem como normas justas que, porém, não são positivadas e, por isso, são inexistentes”. Enfim, certo é que “a possível injustiça das normas é o preço que se paga pelos valores da certeza do direito, da igualdade perante a lei, da liberdade contra o arbítrio e da submissão dos juízes ao direito assegurados por tal modelo”<sup>5</sup>.

O terceiro modelo, a seu turno, apresenta “uma segunda revolução institucional: a subordinação ao direito da própria legislação e, portanto, o complemento do Estado de direito como Estado constitucional de direito”. Isto é, “enquanto a existência ou vigência das normas continua a depender de sua forma de produção, cuja norma de reconhecimento continua sendo o velho princípio da legalidade formal”, tal como no segundo modelo, “a sua validade depende também da sua substância ou conteúdo, cuja norma de reconhecimento consiste no princípio de legalidade substancial

---

<sup>4</sup> FERRAJOLI, Luigi. *A democracia através dos direitos: o constitucionalismo garantista como modelo teórico e como projeto político*. Tradução de Alexander Araújo de Souza e outros. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 18.

<sup>5</sup> FERRAJOLI, *A democracia...*, op. cit., p. 19.

que a vincula à coerência com os princípios e direitos constitucionalmente estabelecidos”<sup>6</sup>.

O autor faz tal exposição panorâmica dos principais modelos de sistema de Direito surgidos na modernidade, com o objetivo de apresentar, na sequência, o seu modelo de constitucionalismo garantista, que se caracteriza por uma vertente do paradigma constitucional devota à proteção da inderrogabilidade de direitos fundamentais e controle da *esfera do não-decidível* legislativo.

Nesse contexto, FERRAJOLI desfere severas críticas a algumas propostas pós-positivistas que aglutinou na categoria do constitucionalismo principialista. Argumenta que, ao incorporar conteúdos de natureza filosófico-moral, especialmente na Constituição, a ordem jurídica não se associa a uma *moral objetiva* (concepção que tacha de *neojusnaturalista*), nem dela retira qualquer fundamento de validade, como sugerem os criticados principialistas. Ao revés disso, o Direito continua operando apenas e tão somente com normas positivadas, isto é, produzidas no âmbito estatal, devendo ser respeitados a forma e o conteúdo previstos em normas supraordenadas<sup>78</sup>.

Ademais, Ferrajoli ainda se opõe à teoria da argumentação principialista fundada na *ponderação de princípios*. Entre outros fatores, sustenta que a possibilidade de derrogar uma norma (prevalecendo outra) na interpretação do caso concreto acarreta a negação do processo rígido e formal de produção e derrogação das normas (processo legislativo), dando ensejo ao famigerado ativismo judicial e, em última instância, à crise dos Poderes. Dessa maneira, segundo pensa, a ponderação não incide sobre as normas, mas unicamente sobre “as características singulares e irrepetíveis dos fatos submetidos a julgamento”<sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup> FERRAJOLI, *A democracia...*, op. cit., p. 19-20.

<sup>7</sup> FERRAJOLI, *A democracia...*, op. cit., p. 103-119.

<sup>8</sup> Impressão diversa tem GICO JR, posto sustentar que “a distinção mais marcante entre o neo-constitucionalismo e o jusnaturalismo é que naquele as valorações morais e éticas realizadas em paralelo com a suposta interpretação da lei são operacionalizadas por princípios jurídicos, incorporados expressa ou implicitamente às constituições nacionais e não por um direito natural metafísico, característico do jusnaturalismo. O fundamento da valoração seria, portanto, o resultado de um comando do próprio ordenamento jurídico (norma-princípio) e não de um padrão meta-jurídico” (GICO JR., Ivo T. Metodologia e Epistemologia da Análise Econômica do Direito. *Economic Analysis of Law Review*, v. 1, n. 1, jan/jun 2010, p. 13).

<sup>9</sup> FERRAJOLI, *A democracia...*, op. cit., p. 132.

<b>1. JUSNATURALISMO</b>	<b>2. (PALEO-) JUSPOSITIVISMO</b>	<b>3. CONSTITUCIONALISMO</b>	<i>CONTROLE FORMAL E MATERIAL DAS NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS</i>
<i>JUSTIÇA COMO CRITÉRIO DE VALIDADE</i>	<i>CONTROLE FORMAL DE CRIAÇÃO DAS NORMAS</i>	<b>3.1. GARANTISTA</b>	<i>INDERROGABILIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS</i>
		<b>3.2. PRINCIPALISTA</b>	<i>PONDERAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONFLITANTES</i>

Figura 1- *Quadro 1.1. – Paradigmas teóricos*

Em suma, é possível notar que houve um ganho significativo de certeza e segurança na passagem do paradigma jurisprudencial para o legislativo, já que apenas uma forma objetiva de criar (e, pois, identificar) as normas jurídicas foi estabelecida. Ao depois, ingressando no paradigma constitucional, pode-se falar em ganho ético e civilizacional, quando exigido das normas hierarquicamente inferiores, além do respeito ao procedimento de sua criação, compatibilidade de conteúdo com as normas supraordenadas.

Todavia, ao lado de todas essas conquistas sociais e avanços científicos, nota-se uma lacuna no paradigma exposto por FERRAJOLI: ao apontar as graves contradições na teoria da argumentação principialista, dentre as quais destaca a teoria ponderacionista de ROBERT ALEXYY, não incluiu, em contrapartida, na sua proposta teórica, um método alternativo de construção dos conteúdos que, quando no plano constitucional, visa tornar vinculantes para as normas inferiores.

Vale dizer, concomitantemente ao projeto de estabelecer este vínculo material entre normas, é imperioso um modelo teórico para o controle racional da construção dos seus conteúdos. Do contrário, se assim não for, o fim último de assegurar que certas diretivas jurídicas não se alterem desvanece diante das mais mirabolantes interpretações que podem ser feitas sem o rigoroso controle de critérios e métodos sujeitos a validação.

Dessa forma, a fim de suprir as deficiências dos paradigmas ora expostos, é preciso suplantar as lições de FERRAJOLI, e seguir em busca de uma teoria da argumentação que contemple um método de construção dos conteúdos mediata ou imediatamente referidos pela norma, conforme se passa a perquirir.

### 1.1.1. Friedrich Müller e a busca por um método de trabalho que contemple os conteúdos referidos pela norma

Como se veio dizendo, FERRAJOLI não provê um esquema teórico que dê conta da interpretação de conteúdos amplos e densos, oriundos das mais diversas áreas do saber, sejam conteúdos incorporados à norma jurídica, sejam situações de fato sobre as quais incide a disposição normativa. A questão residual, pois, é: se, de um lado, o (paleo-)positivismo ignora a vinculação de conteúdo na produção legislativa; mas, por outro, o modelo principialista rompe com fundamentos do Estado de Direito; falta o modelo para efetivar esse controle de respeito ao conteúdo das normas supraordenadas.

Ademais, a preocupação externada pelos constitucionalistas a respeito da vinculação material à norma constitucional pode ser, sem qualquer óbice, estendida aos demais degraus da estrutura normativa, por exemplo, de atos executivos em relação à lei ordinária. Logo, embora mais comumente se aborde o tema no contexto de aplicação de normas constitucionais, o problema de conteúdo permeia toda a abrangência hermenêutica.

Atente-se, ainda, que a lacuna teórica identificada não se cinge aos conteúdos imediatamente referidos pela norma (conteúdo textual), mas também ao conteúdo mediato dos fatos que estão sujeitos à incidência dos efeitos normativos. Em ambos os casos, vê-se, ante a ausência de apoio teórico, imperar a retórica intuitivista na apreciação dos elementos materiais cogitados na interpretação da norma tributária.

Assim, sem prejuízo de outras propostas teóricas que tenham marchado num sentido semelhante, é a teoria estruturante de FRIEDRICH MÜLLER que, como se passa a expor, parece ter enfrentado o desafio da forma mais plena e satisfatória.

A teoria de MÜLLER busca dar os meios e condições para se concretizar a norma jurídica. Parte de uma ideia bastante difundida no pós-positivismo kelseniano de que texto legal e norma não se confundem; a fim de constituir a norma jurídica, é preciso submeter o texto ao processo de concretização do qual resultarão evidenciados dois aspectos distintos da norma: o seu programa e o seu âmbito<sup>10</sup>. Apenas com essa estrutura desenhada, então, é possível realizar uma interpretação satisfatória.

VIRGILIO AFONSO DA SILVA, por sua vez, afirma que não é difícil perceber que a teoria de Müller é incompatível com a de um dos maiores expoentes

---

<sup>10</sup> MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, p. 192-231 e p. 245-268.

princípioalistas, ROBERT ALEXY<sup>11</sup>. Isso porque, sobretudo no que toca à aplicação das regras e princípios jurídicos, enquanto a teoria de ALEXY prevê uma colisão de princípios superpostos, que então devem ser sopesados a fim de se descobrir qual deve prevalecer na aplicação do caso concreto; a teoria de MÜLLER não vê sentido em realizar uma tal operação, “porque a norma simplesmente se revela como não-aplicável ao caso concreto e não se vê envolvida, portanto, em nenhuma colisão jurídica relevante”<sup>12</sup>.

É bem verdade, no entanto, que MÜLLER não pretende chegar a nenhuma verdade objetiva sobre a aplicação do Direito: seus propósitos se limitam à instituição de método capaz de controlar racionalmente o processo de criação (ou na sua lexicografia, *concretização*) da norma jurídica.

Por isso, o autor é categórico ao asseverar que “o resultado interessa teoricamente menos do que a elucidação do processo que conduz a ele”. Mais importante são os fundamentos rastreáveis, que, se são válidos para a argumentação jurídica, devem racionalizar o resultado, levando à “melhor controlabilidade, a melhor discutibilidade e a maior clareza do método no tocante às exigências do estado de direito”<sup>13</sup>.

Ademais, MÜLLER não desconhece que, em se tratando de ciência humana (i.e., social), as soluções jamais são unívocas. Porém, a objetividade que se busca tampouco é a da *calculabilidade matemática*<sup>14</sup>. A verdade jurídica é sempre relativa e sensivelmente volátil, já que sua falsificação não envolve o confronto com evidências da natureza, mas sim a disputa pela maior plausibilidade do argumento, sempre historicamente ambientado.

Efetivamente, o teórico alemão faz clara oposição às buscas por uma objetividade ontológica no discurso jurídico (“natureza das coisas”; “real intenção do legislador”), tendo certo que a única objetividade alcançável é a que permite resgatar no argumento, de forma inteligível, o trajeto das premissas à conclusão. Desse modo, tem-se a transparência suficiente para *controlar* a decisão jurídica, isto é, conhecer

---

<sup>11</sup> AFONSO DA SILVA, Virgílio. *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 136.

<sup>12</sup> AFONSO DA SILVA, *Interpretação...*, op. cit., p. 137-138.

<sup>13</sup> MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 65. Em corroboração ao raciocínio, o jusfilósofo finlandês AULIS AARNIO inclusive assevera que “if the statements of DSL [Doctrinal Study of Law] cannot be controlled in a credible way, they fall outside science” (AARNIO, Aulis. *Essays on the Doctrinal Study of Law*. London and New York: Springer, 2011, p. 104). Tradução livre: se as proposições oriundas do Estudo Doutrinário do Direito não puderem ser controladas de maneira confiável, elas não são consideradas ciência.

<sup>14</sup> MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante...*, 3ª ed., op. cit., p. 45.

detalhadamente a estrutura do argumento para, preliminarmente e como condição de sua legitimidade, aferir se as justificativas ofertadas de fato racionalizam o resultado proposto<sup>15</sup>.

Como bem delimita STRECK, deve ser algo “para além da objetividade ingênua do positivismo primitivo, mas aquém da subjetividade devoradora das posturas realistas, do direito livre ou das jurisprudência dos interesses e dos valores”, culminando no ponto em que “a hermenêutica reivindica que a interpretação tenha sentido e que isso seja devidamente explicitado”<sup>16</sup>.

A seu turno, ÁVILA insiste que o avanço no estudo dos modelos hermenêuticos depende não somente da boa articulação interna dos argumentos, mas também de uma justificação externa, é dizer, justificar o uso de tais e quais métodos ou critérios de interpretação, em que sentido, com que peso, quais suportes normativos:

Savigny garantiu grande avanço quando expôs os métodos de interpretação, como o gramatical, o histórico, o teleológico e o sistemático. No entanto, como esses métodos podem conduzir a resultados díspares, e como eles fornecem apenas o sentido da premissa maior do raciocínio jurídico, era preciso evoluir. Essa evolução veio com a demonstração de que, no raciocínio jurídico, não basta a indicação do sentido ou mesmo da apresentação do raciocínio dedutivo empregado. A justificação interna, presente na demonstração do encadeamento lógico das premissas à conclusão, é insuficiente. É preciso agregar-lhe a justificação externa, mediante a demonstração de quais argumentos (históricos, genéticos, linguísticos, finalísticos, sistemáticos, consequencialistas) foram utilizados, e em que sentido e com que peso foram empregados. Somente assim é possível garantir racionalidade aos argumentos, bem como transparência na fundamentação. Em outras palavras, não basta apelar à interpretação literal ou sistemática, sem justificar, com um mínimo de transparência, com base em que critérios, com que sentido e com que peso tais métodos foram usados, e quais foram os suportes normativos utilizados para sustentar esses elementos. Algum grau de complexidade é inevitável à doutrina, portanto<sup>17</sup>.

#### *1.1.1.1. Meios de controle da decisão jurídica*

Um segundo desdobramento é que, somente pela “comprovação mentalmente recapitulável e com isso criticável da orientação segundo a norma”<sup>18</sup>, é

<sup>15</sup> Por vezes, como sustenta AARNIO, “it seems to be correct to say that the reconstruction of rationality only makes explicit something deeply hidden in the common linguistic usage of the modern-minded Western people” (AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable: a treatise on legal justification*. Dordrecht: D. Reidel Publishing Company, 1987, p. 194). Tradução livre: parece ser correto dizer que a reconstrução da racionalidade apenas torna explícito algo profundamente escondido no uso ordinário da língua pela civilização moderna ocidental.

<sup>16</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 11ª ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 988.

<sup>17</sup> ÁVILA, Humberto. A doutrina e o Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2012, p. 230.

<sup>18</sup> MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 85.



possível não só o controle interno da decisão (revisão por instâncias superiores), como também o externo (crítica dos juristas). Ou, ainda, “no âmbito da objetividade restrita que lhe é possível”, quer MÜLLER que “a metódica jurídica deve empreender a tentativa de uma conscientização dos operadores jurídicos acerca da fundamentabilidade, da defensabilidade e da admissibilidade das suas formas de trabalho”<sup>19</sup>.

Em razão disso, sustenta que “a representação e publicação da fundamentação deve, por um lado, convencer os atingidos”; e, “por outro tornar a decisão controlável para um possível reexame por tribunais de instância superior, para outras chances da tutela jurídica e com vistas à questão da sua conformidade à constituição”.

Nesse sentido, o método de trabalho “deve poder decompor os processos da elaboração da decisão e da fundamentação expositiva em passos de raciocínio suficientemente pequenos”, com vistas a “abrir o caminho ao feed-back controlador por parte dos destinatários da norma, dos afetados por ela, dos titulares de funções estatais (tribunais revisores, jurisdição constitucional etc.) e da ciência jurídica”<sup>20</sup>.

A título ilustrativo, tome-se como exemplo a indução de um princípio implícito no ordenamento jurídico. Se o argumento vagamente suscitar que o princípio decorre do “espírito” do ordenamento ou de uma interpretação sistemática das normas constitucionais, sem especificar os elementos particulares que levaram a tal generalização, certamente a interpretação jurídica não é controlável. Por outro lado, se forem indicadas as normas expressas – de rigor, os aspectos relevantes destas normas – que autorizam, como corolário lógico, a enunciação de uma norma não-expressa, poder-se-á acompanhar, desde as premissas até a conclusão, o caminho racional percorrido.

---

<sup>19</sup> MÜLLER, *Métodos...*, op. cit., p. 23. Interessante notar que, nesta obra, o tradutor utiliza o pouco comum termo “metódica”, em vez do mais corriqueiro “metodologia”, e em função de tal circunstância expõe as razões pelas quais acredita ser o primeiro mais adequado que o último: “Utilizo, assim, metódica para traduzir o termo alemão Methodik, comumente traduzido por ‘metodologia’ (que deveria ficar reservado para designar o metapiano, acima do plano do método: o do discurso sobre o método)” (MÜLLER, *Métodos...*, op. cit., p. 3 da “Nota do Tradutor”).

<sup>20</sup> MÜLLER, *Métodos...*, op. cit., p. 37-38.

PRINCÍPIOS EXPRESSOS		ARGUMENTAÇÃO JURÍDICA	RESULTADO
PRINCÍPIO X	ASPECTOS X.1, X.2, X.3		
PRINCÍPIO Y	ASPECTOS Y.1, Y.2, Y.3	CONJUGAÇÃO ASPECTOS X.2, Y.3 E Z.1	PRINCÍPIO IMPLÍCITO K
PRINCÍPIO Z	ASPECTOS Z.1, Z.2, Z.3		

Figura 2 - *Quadro 1.1.1.1. – Exemplo de argumento controlável*

Essa ideia, ademais, de convencer o auditório imediato (operadores do Direito) e mediato (jurisdicionados), aliás, tem raízes filosóficas profundas. Nesse sentido, ao trabalhar a lógica material no universo jurídico, PERELMAN entende que sentença jurídica motivada seja apenas aquela que contém as justificativas vistas como adequadas pelo auditório ao qual se endereça:

Concluindo, motivar uma sentença é justificá-la, não é fundamentá-la de modo impessoal e, por assim dizer, demonstrativo. É persuadir um auditório, que se deve conhecer, de que a decisão é conforme às suas exigências. Mas estas podem variar com o auditório: ora são puramente formais e legalistas, ora são atinentes às conseqüências; trata-se de mostrar que estas são oportunas, eqüitativas, razoáveis, aceitáveis. O mais das vezes, elas concernem aos dois aspectos, conciliam as exigências da lei, o espírito do sistema, com apreciação das conseqüências<sup>21</sup>.

Assim também entende STRECK ao alçar a hermenêutica a instrumento de controle da interpretação realizada pelo Judiciário, garantindo que também neste braço do Poder haja um mínimo de responsividade da autoridade perante os jurisdicionados, conforme pondera:

É justamente porque o Judiciário possui um papel estratégico nas democracias constitucionais contemporâneas – concretizando direitos fundamentais, intervindo, portanto, quase sempre na delicada relação entre direito e política – que é necessário pensar elementos hermenêuticos que possam gerar legitimidade para as decisões judiciais, a partir de um efetivo controle do sentido que nelas é articulado. Vale dizer, a hermenêutica possibilita aos participantes da comunidade política meios para questionar a motivação das decisões de modo a gerar, nessas mesmas motivações, um grau muito mais elevado de legitimidade<sup>22</sup>.

Nada obstante, a proposta de regular o método de trabalho no atual paradigma do Direito, o qual se mostra bastante resistente à formalização do discurso, supostamente causadora de iniquidades em face de situações materiais peculiares e cerceadora do livre pensamento, tem, de fato, pouco trânsito. Se, em alguma medida, os pragmáticos processualistas hodiernos já vêm entendendo que a falta de coerência no

<sup>21</sup> PERELMAN, Chaïm. *Ética e Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 570.

<sup>22</sup> STRECK, *Hermenêutica jurídica...*, op. cit., p. 981.

organismo judiciário chegou a níveis intoleráveis para o padrão de segurança que se busca; esta preocupação, todavia, não aflige os juristas do direito material, que permanecem lenientes em face do sincretismo metodológico que impera na argumentação jurídica.

Como diagnostica SALAMA, a elaboração do argumento é ainda vista “como meio de perverter a regulação mediante rentismo legal”. Porém, isto é ignorar que “discurso jurídico pode ser utilizado para solidificar e publicizar as razões que subjazem à regulação, de modo a engendrar certeza jurídica”<sup>23</sup>.

### 1.1.1.2. *Lógica material na argumentação jurídica*

A *teoria estruturante* se opõe ao positivismo lógico-formal, segundo o qual o labor hermenêutico se encerra na lógica dedutivo-formal (enquadramento das regras – premissa maior – ao caso – premissa menor) e é insuficiente, sobretudo, para lidar com os casos difíceis (*hard cases*), isto é, aqueles em que o espectro normativo aplicável está em larga medida por construir, já que o texto legal é apenas texto carente de normatividade até sobrevir o processo de concretização que cria a norma aplicável ao caso.

Conforme dito em linhas anteriores, essa distinção entre texto legal e norma tornou-se bastante difundida entre os assim chamados pós-positivistas, que, sob formas diversas, criticavam o reducionismo da teoria positivista clássica, mormente no que respeita ao conteúdo normativo. Assim, se, num primeiro momento, a consolidação das estruturas sintáticas foi o centro de atenção (hierarquia das normas, autoridade competente, etc), na sequência, sentiu-se a necessidade de uma teoria que abarcasse as construções semânticas, que obrigatoriamente figuram na exegese normativa.

Em sua *Teoria Pura do Direito*, KELSEN, por exemplo, defendeu a tese de que, entre as opções oferecidas pela moldura da norma, não há preferência, sendo a escolha por qualquer uma delas mero ato de vontade do intérprete<sup>24</sup>. Nesse sentido, seria inócua qualquer tentativa de avaliar como melhores ou piores soluções que são igualmente possíveis.

---

<sup>23</sup> SALAMA, Bruno. The Art of Law and Macroeconomics. *University of Pittsburgh Law Review*, n. 2, vol. 74, nov 2012, p. 162. No original: as means to pervert regulation through rule-seeking [...] legal discourse can be used to solidify and make public the rationales that underlie regulation, thus engendering legal certainty.

<sup>24</sup> KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 392-395.

Por outro lado, a metódica mülleriana, partindo da premissa de que a norma e os fatos subsumíveis não são dados *a priori*, mas apenas são evidenciados ao cabo do processo de concretização, concebe que é dever do intérprete buscar a solução que melhor concretize a prescrição normativa. Vale dizer, “não se ‘aplica’ algo pronto acabado a um conjunto de fatos igualmente compreensível como concluído”; e, embora “o positivismo legalista alegou e continua alegando isso”, certo é que “‘a’ norma jurídica não está pronta nem ‘substancialmente’ concluída”<sup>25</sup>.

Na linha de ATIENZA, tal teoria se afasta tanto do “determinismo metodológico (as decisões jurídicas não necessitam de justificação, porque procedem de uma autoridade legítima e/ou são resultado de simples aplicações de normas gerais)”, quanto do “decisionismo metodológico (as decisões não são justificáveis, porque são puros atos de vontade)”<sup>26</sup>.

Portanto, a exigência de um método para controlar a argumentação jurídica impede que se caia sem estranhamento numa “‘aplicação’ de prescrições prontas de decisões voluntaristas preexistentes”. E, de outra ponta, a necessidade de uma hermenêutica satisfatória não admite um aparato tecnológico limitado “pela ‘subsunção’ e pela inferência silogística com ajuda dos cânones savignyianos”<sup>27</sup>.

O teórico alemão, ainda nesse contexto, adverte que a ciência jurídica “não pode aferrar-se nem ao dogma da evidência nem ao dogma voluntarista”<sup>28</sup>. Vale dizer, se, de uma parte, “a necessidade de uma decisão jurídica (também de um caso fictício) abrange a problemática da compreensão, os momentos e procedimentos cognitivos”,

---

<sup>25</sup> MÜLLER, *Métodos...*, op. cit., p. 48. Talvez aí a resposta para o questionamento feito por STRECK com palavras simples, mas extremamente preciso na evidenciação da lacuna teórica: “De que modo é possível controlar o intérprete, para que este não ‘diga qualquer coisa sobre qualquer coisa?’” (STRECK, *Hermenêutica jurídica...*, op. cit., p. 935).

<sup>26</sup> ATIENZA, Manuel. *Las razones del derecho: teorías de la argumentación jurídica*. México, D.F.: Universidade Nacional Autónoma de México, 2005, p. 6. No original: Determinismo metodológico (las decisiones jurídicas no necesitan justificación porque proceden de una autoridad legítima y/o son el resultado de simples aplicaciones de normas generales) [...] decisionismo metodológico (las decisiones jurídicas no se pueden justificar porque son puros actos de voluntad).

<sup>27</sup> MÜLLER, *Métodos...*, op. cit., p. 27-28. Ao falar de “cânones savignyianos”, Müller está a referir aos métodos de interpretação que se tornaram clássicos na teoria do Direito hodierna, a saber: gramatical, histórico, sistemático e teleológico.

<sup>28</sup> MÜLLER, *Métodos...*, op. cit., p. 47. Trata-se de crítica também realizada por PISCITELLI: “Kelsen, ao afirmar que o aplicador do direito adota ‘seus próprios critérios’ na determinação do comando normativo, retira da atividade de interpretação qualquer regramento possível, na medida em que exclui o compartilhamento de critérios na tomada de decisão, além de desconsiderar a viabilidade de uma teoria do raciocínio jurídico – que diga quais razões podem ser qualificadas como ‘boas’ a ponto de justificar uma decisão” (PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 97).

ela, todavia, “não se esgota nas suas partes cognitivas”<sup>29</sup>. Logo, o imperativo da “racionalidade mais ampla possível da aplicação do direito segue da impossibilidade da sua racionalidade integral; admitir esta última significaria ignorar o caráter de decisão e de valoração do direito”<sup>30</sup>.

Assim, a metódica de MÜLLER oferece um repertório de elementos hermenêuticos não só voltados à análise sintático-formal, como também aos problemas contudísticos. É o que, na teoria da argumentação, ATIENZA vai separar em momentos de *lógica formal* (pura dedução) e de *lógica material* (relacionada à retórica argumentativa)<sup>31</sup>.

Ainda, segundo o autor espanhol, o reconhecimento de uma teoria da argumentação útil à praxe jurídica passa pela superação da “opinião de que os juízes – ou os jurados – não justificam (nem poderiam justificar propriamente) suas decisões, senão que as tomam de forma irracional – ou “arracional” –, e posteriormente as submetem a um processo de racionalização.”<sup>32</sup>. Ou seja, o que se busca com o método mülleriano é um processo vinculante de construção da norma, fora do qual o decisionismo é facilmente escancarado e rechaçado pela crítica e pelos órgãos de revisão.

Nesse sentido, a única maneira de conter as excrescências de um ambiente decisório amplamente livre (malgrado necessário à independência desejada) é incutir na comunidade jurídica uma exigência por decisões consistentes, de modo a tornar intolerável e até embaraçoso que se julguem casos difíceis sem a possibilidade de controle de argumentos bem demarcados, concatenados e ordenados segundo um método transparente ao crítico ou revisor do conteúdo produzido<sup>33</sup>.

Na esteira de SALAMA, de um lado, “o oferecimento de razões para decidir serve ao propósito de esclarecer os agentes de mercado (e em certos casos os cidadãos

<sup>29</sup> MÜLLER, *Métodos...*, op. cit., p. 50.

<sup>30</sup> MÜLLER, *Métodos...*, op. cit., p. 53.

<sup>31</sup> ATIENZA, *Las razones...*, op. cit., p. 6.

<sup>32</sup> ATIENZA, *Las razones...*, op. cit., p. 7. No original: Opinión de que los jueces —o los jurados—no justifican (ni podrían justificar propiamente) sus decisiones, sino que las toman de forma irracional —o arracional—, y posteriormente las someten a un proceso de racionalización.

<sup>33</sup> Conforme bem pontua PISCITELLI, a necessidade de uma teoria da argumentação ao lado da teoria das fontes não decorre de um pressuposto de validade, mas de justificação da decisão: “A validade de uma norma relaciona-se com a observância de um critério estabelecido pelo ordenamento jurídico – serão normas válidas aquelas que estão de acordo com tal critério. De outro lado, a pergunta sobre a justificação de uma decisão judicial está vinculada não tanto com a existência de uma norma que a fundamente, mas sim à existência de boas razões para que o comando tenha sido em um determinado sentido e não no outro. Sendo as considerações sobre validade diversas daquelas sobre a justificação de uma decisão, a ausência de justificação (e, assim, de boas razões) não macula a validade da decisão” (PISCITELLI, *Argumentando pelas consequências...*, op. cit., p. 103-104).

em geral) das razões por detrás da regulação”<sup>34</sup>. Por outro, “ao mesmo tempo, a apresentação de motivações na aplicação do ordenamento preserva a ideologia jurídica segundo a qual casos difíceis devem ser decididos com base no melhor argumento existente”, de modo a servir “como uma arma contra os perigos do decisionismo”<sup>35</sup>.

### 1.1.1.3. As duas facetas da norma: programa e âmbito

A fim de atingir os objetivos até agora indicados, MÜLLER estrutura a norma em duas facetas: o *programa* e o *âmbito* da norma. A primeira é constituída pelo teor literal da norma, “a ‘ordem jurídica’ tradicionalmente assim compreendida”, assimilada pelo que normalmente se denomina *comando normativo*<sup>36</sup>. Já a segunda consiste no *recorte da realidade* inserto no campo de regulamentação, o qual “pode ter sido gerado (prescrições referentes a prazos, datas, prescrições de forma, regras institucionais e processuais etc) ou não-gerado pelo direito”<sup>37</sup>.

O programa da norma estabelece um limite interpretativo foral do qual a interpretação não é aceitável: a literalidade. Assim, não é leviano assumir que a metódica de MÜLLER não admite a interpretação *contra legem*, com o objetivo de contornar ou mitigar o comando normativo segundo algum critério moral, ressalvados, por evidente, os casos completamente diversos de controle de constitucionalidade ou convencionalidade.

Dessa maneira, como refere FISCHMANN, “quando a interpretação se distanciar do significado de base e do contexto lingüístico de um texto normativo”, ela não será aceita, exceto se “apresentar uma justificativa mais minuciosa para tanto”. Isto garante um primeiro “controle da racionalidade da decisão”, feito para garantir “um mínimo de previsibilidade das decisões”. Vale dizer, “uma interpretação que altere a atribuição de uma determinada função de linguagem a um dispositivo” será possível

---

<sup>34</sup> SALAMA, *The Art of Law...*, op. cit., p. 162. No original: The offer of reasons for decision serves the purpose of clarifying to market players (and in some cases to the citizenry in general) the rationales behind regulation.

<sup>35</sup> SALAMA, *The Art of Law...*, op. cit., p. 163. No original: At the same time, the presentation of motivations in the application of regulation preserves the legal ideology according to which difficult cases should be decided based on the best argument available [...] as a weapon against the perils of decisionism.

<sup>36</sup> FONTOURA, João Fábio Silva da. *Positivismo e pós-positivismo à luz da metódica estruturante*. Dissertação (Mestrado). Florianópolis: UFSC, 2009, p. 99.

<sup>37</sup> Müller, *Métodos...*, op. cit., p. 42.

apenas mediante “uma profunda alteração do contexto de situação, que possa embasar uma justificativa racional”<sup>38</sup>.

Por outro lado, o âmbito normativo é um recorte da realidade gerado ou não-gerado pelo Direito. Em monografia voltada à análise da obra mülleriana, FONTOURA provê um exemplo didático, com referência ao ordenamento jurídico brasileiro, do que seria constituído o âmbito normativo gerado pelo Direito:

As possibilidades de formulações satisfatórias do âmbito da norma no texto encontram exemplos também no âmbito do direito brasileiro. O preceito constitucional de que “será admitida ação privada nos crimes de ação pública, se esta não for intentada no prazo legal”, apresenta um âmbito normativo totalmente gerado pelo direito e, assim, admite uma precisa formulação no texto da norma. Isto porque o programa normativo diz dever ser admitida uma “ação privada” em lugar de uma “ação pública” (figuras oriundas do direito processual penal), em certos “crimes” (em que também se deva já considerar a compreensão de elementos criados pelo direito penal), quando a ação pública não for intentada no “prazo legal” (e, portanto, no prazo estabelecido pelo direito)<sup>39</sup>.

O âmbito da norma, com efeito, não se resume ao suporte fático subsumível (*Tatbestand*) da hermenêutica tradicional. Trata-se, em verdade, de “um nexó formulado em termos de possibilidade real de elementos estruturais que são destacados da realidade social na perspectiva seletiva e valorativa do programa da norma e estão via de regra conformados de modo ao menos parcialmente jurídico”<sup>40</sup>.

Em virtude disso, “transcende a mera faticidade de um recorte da realidade extrajurídica”, vez que ingressa na estrutura da norma conformada à axiologia jurídica<sup>41</sup>. Outrossim, transcende o suporte fático concebido na separação rigorosa entre fato e norma, pois, conforme sentencia Adeodato, sendo o conjunto de fatos possível na construção da norma, o âmbito da norma será necessariamente mais abrangente do que o caso concreto sob apreciação<sup>42</sup>.

Ainda nessa esteira, MIOTO DOS SANTOS, em dissertação inteiramente calcada na metódica mülleriana, comenta que o seu “objetivo fundamental é a honestidade metódica”, porque busca a “construção de uma teoria da argumentação condizente com as exigências de racionalidade do Estado democrático de direito”, isto é:

---

<sup>38</sup> FISCHMANN, Filipe. *Direito e economia: um estudo propedêutico de suas fronteiras*. Dissertação (Mestrado). São Paulo: USP, 2010, p. 87.

<sup>39</sup> FONTOURA, *Positivismo e pós-positivismo...*, op. cit., p. 101.

<sup>40</sup> Müller, *Métodos...*, op. cit., p. 44.

<sup>41</sup> Müller, *Métodos...*, op. cit., p. 44.

<sup>42</sup> ADEODATO, José Maurício. *Ética & Retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 276-278.

Em vez do recurso a expressões e dogmas desprovidos de qualquer possibilidade de fundamentação (como a “natureza das coisas”, os “valores constitucionais que pairam sobre o texto constitucional”, etc.), bem como uma negativa de que os dados reais poderiam compor a norma jurídica, abre-se a argumentação e a própria composição da norma para tais dados, permitindo, ainda que não de forma infalível – ressalte-se – um ingresso controlado (a partir do programa normativo) desses dados no processo de concretização<sup>43</sup>.

O destaque desses aspectos (âmbito e programa) da norma é, pois, essencial, dada a insuficiência dos elementos tradicionais de interpretação para a análise de conteúdos cada vez mais intrincados, especialmente os não-gerados pelo Direito, insertos na norma jurídica. Ou seja, antes de aplicar as técnicas tradicionais de interpretação (gramatical, histórica, sistemática ou teleológica), é preciso ter clara a definição dos aspectos da norma, sob pena de incorrer em erro de *compreensão*, antes que de *valoração*.

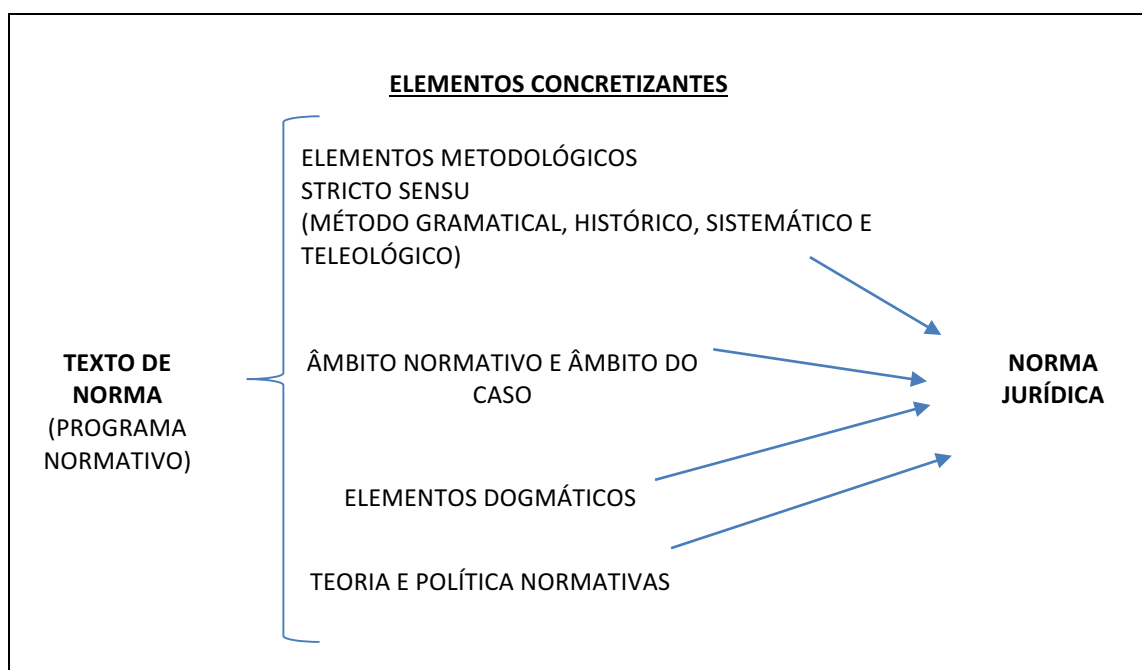


Figura 3 - Quadro 1.1.1.3. – Elementos concretizantes da norma jurídica<sup>44</sup>

Nessa toada, o manuseio de dados sobremaneira específicos da realidade material exige um repertório maior de ferramentas de análise, é dizer, uma perspectiva interdisciplinar de constituição do âmbito da norma. Dessa forma, a clássica separação

<sup>43</sup> DOS SANTOS, Rodrigo Miotto. *Método, racionalidade e legitimidade da decisão judicial: uma análise a partir da teoria estruturante de Friedrich Müller*. Dissertação (Mestrado). Florianópolis: UFSC, 2006, p. 81-82.

<sup>44</sup> O autor ainda subdivide os elementos metodológicos *stricto sensu* em: (i) regras tradicionais de interpretação, (ii) princípios de interpretação da Constituição e (iii) subcasos de regras tradicionais de interpretação. Além dos elementos indicados, há outro, de caráter metalinguístico, que o autor denomina “técnicas de solução” (MÜLLER, *Métodos...*, op. cit., p. 59-89).



disseminada na comunidade jurídica por meio da obra de KELSEN entre ciência do “ser” e ciência do “dever-ser”, que então não poderiam se comunicar, entra numa espécie de crise.

Para o autor austríaco, sempre esteve claro que a ciência jurídica (sobre a qual os juristas se debruçam) cuidava tão somente da análise isolada de normas jurídicas, as quais se caracterizavam pela imputação de dever nela contida (quando A é, B deve ser). Com isso, distinguia-se muito nitidamente das ciências naturais ou das ciências sociais causais, as quais visavam compreender, respectivamente, os eventos da natureza e a conduta humana espontânea (quando A é, B também é). Não haveria, pois, como se confundir (ou interseccionar) tais campos de estudo<sup>45</sup>.

Em verdade, porém, estava-se a diferenciar apenas o modo operacional da ciência jurídica em relação às ciências causais, o que a *teoria estruturante* não nega, mas, antes, reforça. Quando se alarga o objeto de conhecimento, entendendo-se que o conteúdo da norma jurídica ou os fatos sobre os quais incide não são dados *a priori*, mas devem ser construídos pelo intérprete, urge a necessidade de que tais ciências dialoguem, pois, como se verá ao longo deste trabalho, o Direito de fato importa conceitos, princípios e lógicas próprias de outras áreas do saber (naturais e sociais) para manejar no interior do seu mecanismo imputativo.

Por tal razão, MÜLLER critica o assim chamado positivismo jusconstitucionalista (i.e., já no paradigma da efetividade das normas constitucionais), à medida que se assenta na equivocada premissa de que as normas “não podem apresentar um nexó material com dados da história e da sociedade atual, que pudesse retornar na concretização como um teor material que entra em ação de modo qualquer”; é dizer, “tais nexos não são negados, mas tratados como sem interesse para a ciência jurídica”<sup>46</sup>.

Na dissecação da norma proposta pela *teoria estruturante*, porém, resta evidente que a norma pode ser composta por um recorte da realidade não-gerada pelo Direito (âmbito normativo), ainda que conformada à axiologia jurídica. Logo, nada mais lógico que o jurista tenha de se remeter ao campo social ou natural donde a norma colhe seus elementos constitutivos a fim de descrever tudo o que aqueles significantes textuais estejam a representar<sup>47</sup>.

---

<sup>45</sup> KELSEN, *Teoria pura...*, op. cit., p. 79-119.

<sup>46</sup> MÜLLER, *Métodos...*, op. cit., p. 24.

<sup>47</sup> FONTOURA, a propósito, confirma que este é um caminho inevitável no curso da concretização mülleriana: “[...] Como se pode ver, a determinação do conteúdo jurídico da prescrição na norma de decisão dependerá de uma referência a elementos da realidade social, a serem selecionados pelo programa

Para exemplificar o argumento, GOMES, ao glosar este ponto da teoria, deixa claro como, no exame de um dispositivo com textura aberta tal qual o inciso X, do artigo 5º da Constituição, o intérprete deve buscar as respostas para a concretização da norma “fora” do texto em si:

De outro lado, o art. 5º, inciso X, possui um âmbito normativo com componentes não gerados pelo direito. Isto porque o programa normativo diz que são invioláveis a “intimidade, a vida privada, a honra e a imagem” das pessoas. O âmbito normativo “honra”, por exemplo, é externo ao texto normativo, não é dado pelo próprio direito; não é passível de segura determinação a partir do programa da norma. A “parcela da realidade social” a que o programa da norma se dirige – honra – não está circunscrita no texto normativo<sup>48</sup>.

Por fim, como expressa o teórico alemão, “justamente a análise aprofundada no âmbito normativo deveria decompor os contextos maiores da vida humana, até então obscuramente tratados como ‘objeto’ da lei, em circunstâncias reais específicas e mais claramente passíveis de apreensão”, pois essa é a forma de “melhor racionalizá-las para os fins de avaliação por parte do juiz”<sup>49</sup>.

Em suma, a proposta teórica de MÜLLER colmata a lacuna deixada pelo paradigma constitucional no tocante ao método para lidar com os conteúdos referidos pela norma. Deste esforço intelectual resulta, pois, tanto a descrição do âmbito da vida a ser regulado pela disciplina jurídica instituída (*objeto* da lei), quanto dos fatos sobre os quais o comando da norma deve incidir (*fatos subsumíveis* à lei).

### 1.1.2. Teoria do Direito Tributário: Alfredo Augusto Becker e seus rivais

No âmbito da doutrina tributária, há resistência por parte considerável dos autores de reconhecer a necessidade de buscar fora da literatura jurídica explicações para os conteúdos referidos pela norma.

Foi ALFREDO AUGUSTO BECKER que – repugnado pela falta de delimitação da análise estritamente jurídica no estudo da norma tributária feito por italianos reconhecidos internacionalmente e com forte influência sobre os juristas brasileiros –, se tornou um dos maiores expoentes do movimento pelo saneamento da

---

da norma através de contribuições de outras ciências e de elementos que não fazem parte do ordenamento jurídico (mormente textos de não normas), remetendo o intérprete “para fora” do texto legal, que é infecundo para a concretização do preceito” (FONTOURA, *Positivismo e pós-positivismo...*, op. cit., p. 102).

<sup>48</sup> GOMES, Nestor Castilho. *A teoria da norma de Friedrich Müller: reflexos na metódica jurídica*. Dissertação (Mestrado). Florianópolis: UFSC, 2009, p. 78.

<sup>49</sup> MÜLLER, *Teoria estruturante...*, 2ª ed., op. cit., p. 179.

doutrina tributária. Já apontava, em seu *Carnaval Tributário*, que muitos juízes, a pretexto de aplicar a lei, em verdade expressavam sua vontade política, pois buscavam orientação na *sua filosofia* particular para encontrar a solução do caso concreto<sup>50</sup>.

FOLLONI confirma que “uma das preocupações centrais do autor foi impedir que, sob o intento de interpretar e aplicar o direito tributário, fosse efetuada a criação do direito tributário; sob o argumento de interpretação do direito, fizesse-se política tributária; sob a justificativa de ser jurista, invadir a competência do político”<sup>51</sup>.

Mas, sobretudo, foi contra a chamada doutrina da *interpretação segundo a realidade econômica* que o autor gaúcho desferiu as críticas mais duras, eternizadas na sua obra-prima *Teoria Geral de Direito Tributário*. Resistia ao que identificou como uma confusão de elementos pré-jurídicos, pertencentes às ciências do “ser” (no melhor estilo kelseniano), com elementos estritamente jurídicos, contidos nas normas cogentes e, portanto, da ciência do “dever-ser”.

Fez, ademais, oposição especialmente à obra do teórico italiano BENVENUTO GRIZIOTTI, cujo equívoco, segundo BECKER, residia na pretensão de ressuscitar dados econômicos (“matéria-prima da lei”) na interpretação da norma tributária, quando, então, bastava a letra da lei para que se realizasse tal operação hermenêutica. A criação da lei, segue, é *arte*, em que, de fato, a ciência das finanças é auxiliar inestimável; porém, a sua interpretação é *ciência*, que consiste tão somente na operação lógico-dedutiva de subsunção dos fatos acontecidos à hipótese descrita em lei<sup>52</sup>.

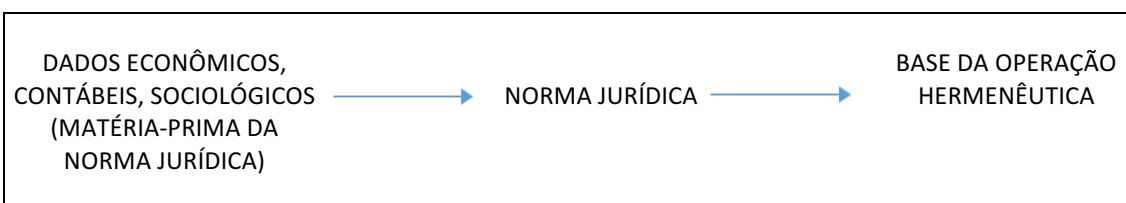


Figura 4 - Quadro 1.1.2. – Doutrina formalista

Nota-se, claramente, que uma das maiores preocupações do autor estava em o intérprete olvidar que, “mesmo no caso de o Direito Tributário ter aparentemente

<sup>50</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1928, p. 87.

<sup>51</sup> FOLLONI, André. *Clareiras e caminhos do direito tributário: crítica da ciência do direito tributário a partir da obra de José Souto Maior Borges* (Tese de Doutorado). Curitiba: UFPR, 2011, p. 51.

<sup>52</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 69-73.

aceito e consagrado um princípio (ou conceito ou categoria ou instituto ou diretriz) da Ciência das Finanças Públicas ou de outra Ciência pré-jurídica”<sup>53</sup>, ao ser juridicizada, tal categoria sofreu mudanças que a fez completamente diferente da descrição contida na literatura econômica.

É dizer, “todavia e sempre e necessariamente, *houve uma deformação e transfiguração* naquele princípio (ou conceito ou categoria ou instituição ou diretriz) quando entrou no mundo jurídico”, de modo a “ter um conteúdo jurídico que não é e nem pode mais ser aquele conteúdo original e peculiar da Ciência das Finanças Públicas ou de outra Ciência pré-jurídica”<sup>54</sup>.

Por outro lado, uma tese bastante inovadora na doutrina tributária fez da teoria de BECKER sua concepção rival de ciência jurídica tributária. PISCITELLI, em obra corajosa, opôs-se à delimitação da ciência jurídica feita por BECKER, com o objetivo de, no exame dos *dados jurídicos*, acrescentar as *consequências* da aplicação da norma.

Com efeito, as consequências consistem em fatos sucedidos com a aplicação da norma e, pois, recebem da doutrina tradicional a mesma pecha de elementos da ciência do “ser”, “não-jurídicos”, irrelevantes à interpretação da norma jurídica. Dessa maneira, a autora, para defender sua tese, teve que enfrentar a forte influência dos positivistas Kelsen e BOBBIO no pensamento de BECKER, conforme demonstra:

O Poder Judiciário não interpreta a lei, mas apenas a aplica, sem que isso implique um raciocínio voltado à construção de significados; tão somente realiza uma operação lógico-dedutiva, que consiste no enquadramento da norma geral e abstrata na norma individual e concreta. Qualquer atividade diferente da subsunção estrita se revelaria como uma atividade ‘artística’ e, assim, como exercício de função legislativa pelos juízes, sem que haja autorização legal<sup>55</sup>.

Assim, é certo que a doutrina tributária da *era pós-Becker* em larga medida rechaçou considerações de elementos fáticos na interpretação da norma tributária, conferindo relevância aos fatos apenas na medida em que forem matéria que se amolde à descrição da hipótese normativa.

No entanto, PISCITELLI sustenta que as consequências da aplicação da norma são elementos hermenêuticos que importam à própria verificação da consonância de dada exegese com o ordenamento jurídico, isto é, embora não presentes no texto

<sup>53</sup> BECKER, *Teoria Geral...*, op. cit., p. 87.

<sup>54</sup> BECKER, *Teoria Geral...*, op. cit., p. 87-88 – grifos adotados.

<sup>55</sup> PISCITELLI, *Argumentando pelas consequências...*, op. cit., p. 87.

legal, servem para aferir se os efeitos previstos no discurso jurídico de fato se materializam e, por isso, justificam o argumento<sup>56</sup>.

### 1.1.2.1. Teoria da argumentação consequencialista

A base desta teoria está fundada na obra de NEIL MACCORMICK, entre cujos intentos estava a inclusão, na teoria da argumentação jurídica, de argumentos consequencialistas. Em sua exposição, porém, o autor britânico apresenta duas maneiras extremas de lidar com as consequências na apreciação do caso concreto.

A primeira delas propõe que se deva ter em conta a totalidade das consequências, que são avaliadas segundo um critério de custo e benefício. A outra considera que a natureza e qualidade da decisão são os únicos elementos válidos a aferir a plausibilidade de uma decisão, ignorando-se as consequências em absoluto<sup>57</sup>.

O autor entende, no entanto, que nenhuma das duas é correta. A primeira, pois “exclui a possibilidade de justificação racional de qualquer decisão, já que o futuro é incerto e as cadeias de consequências se estendem em direção ao infinito”. A segunda, por outro lado, “ignora a extensão em que a natureza e a qualidade das decisões e atos são constituídas em si mesmas pelas consequências pretendidas, imaginadas ou desejadas por aquele que decide”<sup>58</sup>.

Assim, no melhor estilo aristotélico, sustenta que a solução está no meio-termo: “devemos dar atenção à visão intermediária, de que alguns tipos e alguns conjuntos de consequências devem ser relevantes para a justificação das decisões”<sup>59</sup>. No entanto, é preciso ainda saber que conjuntos de consequências são esses.

De fato, o autor não nega que “o que é difícil em relação a essa postura consiste na extensão das consequências que os juízes devem considerar, e nas bases sobre as quais eles devem avaliá-las”. Não fosse pelo mais, constata que “juízes e

---

<sup>56</sup> Crítica semelhante, no âmbito do Direito Constitucional, é feita por Cooter: “From the viewpoint of a person who takes consequences seriously, constitutional theorists look too hard for the right words and not hard enough for the real causes. The meaning of the words and the philosophy of its makers cannot predict the response of people to a law. (COOTER, Robert D. *The Strategic Constitution*. Princeton: Princeton University Press, 2000, p. 22). Tradução livre: Do ponto de vista das pessoas que levam as consequências a sério, tem-se que os constitucionalistas procuram intensamente pelas palavras certas e com não tanto afinco as verdadeiras causas. O significado das palavras e a filosofia de seus instituidores não permitem prever a resposta das pessoas à norma.

<sup>57</sup> MACCORMICK, Neil. *Retórica e o Estado de Direito: uma teoria da argumentação jurídica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 136.

<sup>58</sup> MACCORMICK, *Retórica e o Estado...*, op. cit., p. 136.

<sup>59</sup> MACCORMICK, *Retórica e o Estado...*, op. cit., p. 136.

juristas, ademais, são muito mal aparelhados para esse tipo de avaliação, em comparação com o braço executivo do governo, ou mesmo com o legislador”<sup>60</sup>.

Mesmo cuidando do sistema *common law*, é certo que a descrição de nosso sistema romano-germânico, neste ponto, não difere. Aliás, tanto num como no outro, é o Legislativo e o Executivo que têm a estrutura necessária para “criar comissões ou conduzir estudos e pesquisas de sorte a construir previsões defensáveis, ainda que imprecisas e aproximadas, acerca dos resultados das escolhas políticas que serão feitas”<sup>61</sup>.

Todavia, em que pesem tais limitações, a proposta teórica indica que “o maior peso possível seja dado aos resultados concernentes às prováveis mudanças de comportamento que possam surgir como resposta a novas decisões, quando esses resultados são efetivamente prováveis”. Como segue demonstrando, tais resultados são mais frequentemente verificados em alguns campos do Direito, entre os quais se destaca o Direito Tributário:

Ou seja, naquelas áreas em que é particularmente provável que as pessoas fundamentem explicitamente suas ações no Direito, tal como é estabelecido (*inter alia*) pelos tribunais. O Direito Tributário, o Direito Securitário e o Direito Notarial são campos desse tipo. Nesses campos espera-se que as pessoas e as empresas ajam após terem se informado, ou terem sido aconselhadas profissionalmente, acerca do Direito. É, portanto, altamente provável que o resultado de certas decisões sobre o Direito seja a produção de comportamentos que ou se conformem ou tirem vantagens das oportunidades oferecidas por elas, ou, de outro modo, que ajustem os negócios e as práticas de sorte a se conformarem a elas<sup>62</sup>.

### 1.1.2.2. Tipologia das consequências

Dessa maneira, ao falar de consequências ponderáveis no raciocínio jurídico, não se está a referir aos eventos imprevisíveis que podem suceder no ambiente social, como, por exemplo, a alta na Bolsa de Valores em função da declaração de inconstitucionalidade de dado tributo, mas tão somente às consequências logicamente derivadas da aplicação normativa.

Conforme esclarece PISCITELLI, o raciocínio consequencialista “não é focado na estimada mudança comportamental por conta da decisão – ainda que, de fato,

<sup>60</sup> MACCORMICK, *Retórica e o Estado...*, op. cit., p. 138.

<sup>61</sup> MACCORMICK, *Retórica e o Estado...*, op. cit., p. 138.

<sup>62</sup> MACCORMICK, *Retórica e o Estado...*, op. cit., p. 147.

o posicionamento do Judiciário atue como causa para as escolhas das pessoas”<sup>63</sup>. Noutras palavras, as que importam são as *consequências fático-lógicas*, pois decorrem única e necessariamente da aplicação normativa efetuada, sendo controladas no âmbito teórico.

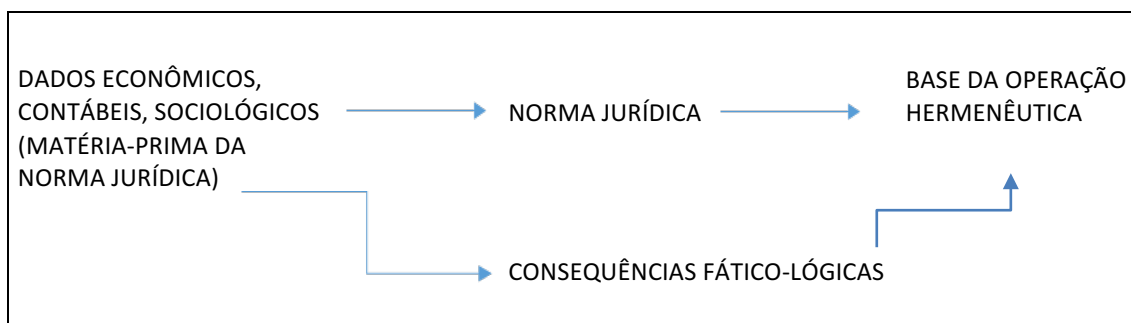


Figura 5 - Quadro 1.1.2.2. - A – Teoria consequencialista

A distinção, ademais, entre os tipos de consequências é sobremaneira importante para não se identificar, por exemplo, o consequencialismo maccormickano com a vertente normativa da *law and economics*. Isso porque aquele não comunga com a extensão da análise que, por exemplo, Pardengler e Salama buscam inserir na argumentação jurídica e no escopo de estudo do jurista, abrindo-lhe um novo campo de estudo, “qual seja, o de empregar os métodos e conhecimentos produzidos pelas ciências sociais para prever os efeitos concretos de diferentes normas e regimes jurídicos”<sup>64</sup>.

De outro lado, mister não se confundir o consequencialismo não-institucional de ÁVILA (ou “argumento prático”) com uma interpretação jurídica à luz das consequências previstas. Conforme elucida ARGUELLES, o argumento prático seria apenas *subsidiário* no debate jurídico, pois não estaria escorado em normas jurídicas, mas em *fundamentos necessariamente extrajurídicos*<sup>65</sup>.

No entanto, não há “óbice à recondução de argumentos consequencialistas a pontos objetivamente verificáveis do ordenamento”, isto é, a avaliação de consequências tão somente que importem à concretização da norma jurídica. Dessa

<sup>63</sup> PISCITELLI, *Argumentando pelas consequências...*, op. cit., p. 22.

<sup>64</sup> PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno Meyerhof. Direito e consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 262, jan./abr. 2013, p. 115. Uma explicação mais detalhada, porém, das contribuições do movimento Direito e Economia será dada no Capítulo segundo desta obra.

<sup>65</sup> ARGUELLES, Diego Werneck. Argumentos Consequencialistas e Estado de Direito: subsídios para uma compatibilização. *Anais do XIV Conpedi*, 2005, p. 5.

maneira, tais argumentos tampouco são “menos compatíveis com os ideais de Estado de Direito e da Separação dos Poderes do que argumentos lingüísticos ou sistemáticos”. Em verdade, “argumentar com base nas consequências pode ser uma maneira específica de obedecer a normas jurídicas, voltada para a *promoção de estados de coisas* cuja consecução o ordenamento institui como obrigatória”<sup>66</sup>.

CONSEQUENCIALISMO REFERIDO A NORMAS JURÍDICAS	CONSEQUENCIALISMO NÃO REFERIDO A NORMAS JURÍDICAS
<i>Voltado apenas às consequências relevantes na concretização da norma, como, p. ex., o alcance de finalidades almejadas pela norma</i>	<i>Análise desvinculada dos propósitos normativos, utilizada para crítica de determinada política instituída ou mera constatação de fatos irrelevantes para a ordem jurídica positiva</i>

Figura 6 - Quadro 1.1.2.2. - B – Tipologia das consequências

Por fim, como se nota facilmente, a teoria consequencialista refuta alguns dogmas do positivismo clássico. Assim, ao invés de transformar-se num *sociologismo jurídico*, procura atribuir relevância às consequências apenas na medida em que (i) decorram logicamente da aplicação da norma e (ii) sirvam para aferir se os objetivos cogitados na fundamentação jurídica de fato se concretizam.

Não obstante, a ideia presente neste trabalho não se confunde, de maneira integral, com a proposta de PISCITELLI, em cuja aplicação prática se encontram diversos problemas relacionados à identificação dos valores tutelados pela ordem jurídica<sup>67</sup>. Porém, a relação das consequências fáticas (em especial, econômicas) com a aplicação da norma jurídica é um ponto, certamente, de intersecção entre a tese da autora e o estudo ora desenvolvido.

<sup>66</sup> ARGUELLES, Argumentos Consequencialistas..., op. cit., p. 17 – grifos aditados. O autor, ainda, conclui: “A classificação e a hierarquização de Ávila são pertinentes na medida em que argumentos não-institucionais devem possuir, de fato, um peso relativo menor na justificação de decisões judiciais. Mas não se pode afirmar que todo e qualquer argumento que apele a consequências ou efeitos práticos de um curso decisório vá ser necessariamente não-institucional. É preciso desfazer a identidade entre “argumentos não-institucionais” e “argumentos práticos” (ARGUELLES, Argumentos Consequencialistas..., op. cit., p. 18).

<sup>67</sup> Sem entrar em mínimos detalhes, é imperioso mencionar que a autora induz alguns princípios da ordem jurídica tributária, tais como a realização do “interesse público, via arrecadação tributária”, que não se coadunam com a concepção de Estado adotada neste trabalho (PISCITELLI, *Argumentando pelas consequências...*, op. cit., p. 250).



## 1.2. O FECHAMENTO OPERACIONAL E A ABERTURA COGNITIVA DO SISTEMA JURÍDICO

No tópico anterior, viu-se que a discussão sobre a superação da dogmática formalista passa pela ampliação do horizonte jurídico a fim de viabilizar a ponderação de elementos tradicionalmente considerados das ciências causais e, pois, excluídos da hermenêutica jurídica. Contudo, o uso de conhecimento produzido em outros sistemas científicos não pode ser feito sem um adequado aporte teórico-metodológico, que permita o aprimoramento das ciências, mas não elimine as fronteiras epistemológicas que garantiram seu progresso até então.

Nesse sentido, a teoria dos sistemas autopoieticos, quando transplantada para o âmbito das ciências sociais, logrou gerar um pouco de ordem naquilo que parecia uma miscelânea de conhecimentos sem uma clara demarcação das áreas de estudo. Assim, por exemplo, é evidente que a *condição de sujeito* é objeto de análise tanto da psicanálise quanto do Direito, porém, neste, a investigação está restrita aos direitos e deveres decorrentes de tal reconhecimento, ao passo que naquela a discussão deve transcender o mero vínculo jurídico, questionando-se, quiçá, os critérios objetivos utilizados pela norma para atribuir responsabilidades (maioridade, incapacidade relativa, etc).

De acordo com LUHMANN, o sistema jurídico é um entre os (sub)sistemas autopoieticos inseridos no ambiente social, cujo instrumento de expressão são as formas comunicativas (linguagem). Fala-se em sistema autopoietico, pois produz seus próprios conceitos e legitima seus atos por autorreferência, isto é, recorre aos mecanismos legitimadores por ele mesmo criados (v.g., a estrutura normativa piramidal do positivismo), o que, em si, já é um importante redutor de complexidades<sup>68</sup>.

A linguagem jurídica, contudo, distingue-se das demais pela codificação binária legal-ilegal, por meio da qual interpreta e classifica seus atos<sup>69</sup>. Conforme exemplifica CARVALHO, “uma mensagem enviada do sistema econômico ao sistema jurídico será processada em lícito/ilícito”; já “uma mensagem jurídica será processada pelo sistema econômico em ter/não ter”. Assim, prossegue, esse “código valorativo binário para processar as mensagens que recebe do ambiente é fundamental para manter

---

<sup>68</sup> LUHMANN, Niklas. *Law as a social system*. Nova Iorque: Oxford University Press, 2004, p. 70-71. A redução de complexidade está ligada à desnecessidade de recorrer a um elemento externo legitimador, o que, em tese, pode conduzir a uma recursividade infinita (B legitima A, C legitima B, D legitima C, etc).

<sup>69</sup> LUHMANN, Niklas. *Law as...*, op. cit., p. 98-99.

sua identidade”, ou seja, “mesmo que o sistema econômico influencie o sistema jurídico, este não produzirá atos comunicativos econômicos, mas sim jurídicos, consoante os seus próprios critérios de produção”<sup>70</sup>.

Contudo, a autorrecursividade do sistema jurídico não significa que este corta qualquer ligação com outros (sub) sistemas, de modo a não interagir e aprender com os demais. Com efeito, uma máxima de inspiração luhmanniana bastante elucidativa dissolve essa aparente contradição: o sistema é *operativamente* fechado, mas *cognitivamente* aberto<sup>71</sup>.

Nesse sentido, CARVALHO, ao comentar as condições sistêmicas, é ainda mais incisivo: “Um sistema social eficiente será aquele que se mantiver sempre aberto cognitivamente aos demais sistemas sociais”, pois “é a única forma de manter a auto-poiese do sistema comunicacional”<sup>72</sup>.

É que o sistema recebe apenas as informações externas que tenham passado pelo filtro interno e cujo resultado (dessa filtragem) tenha sido o atestado de sua relevância à aplicação da norma jurídica<sup>73</sup>. Não é, portanto, qualquer informação/conhecimento externo que pode influir em alguma análise jurídica.

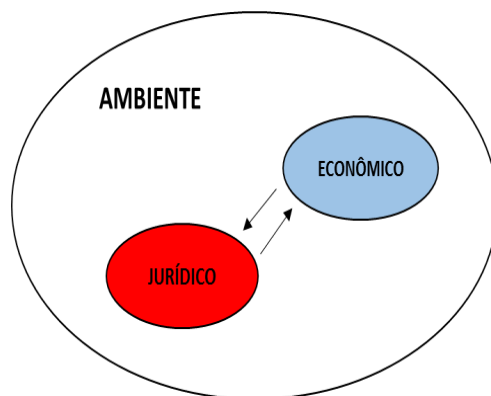


Figura 7 - Figura 1.2. – Relação intersistêmica

Aliás, esta necessidade de validação da informação externa por meio do filtro interno, ao contrário de negar o fechamento operacional do sistema, o confirma. Como explica LUHMANN, “o só fato de que o Direito necessita legitimar as decisões

<sup>70</sup> CARVALHO, Cristiano. *Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 131.

<sup>71</sup> LUHMANN, Niklas. *Law as...*, op. cit., p. 106 – grifo aditado.

<sup>72</sup> CARVALHO, Cristiano. *Teoria do Sistema...*, op. cit., p. 241.

<sup>73</sup> LUHMANN, *Law as...*, op. cit., p. 115.

jurídicas quando elas fazem referência a dados não-jurídicos demonstra que tais referências cognitivas externas refletem aspectos de operações jurídicas internas”<sup>74</sup>.

TEUBNER, a seu turno, afirma que os condicionantes sociais, econômicos e políticos estão mesmo pressupostos no sistema jurídico autoprodutivo. Por isso, “não é a inexistência desta influência proveniente do meio envolvente o que a teoria autopoietica veio inovadoramente sublinhar, mas apenas a forma particular como aquela se repercute no sistema”<sup>75</sup>.

Nessa toada, quanto à relação entre Direito e Economia, o autor explica que “o direito ‘inventa’ uma imagem da economia, formulando as respectivas normas com referência a tal imagem”. Todavia, “embora estes modelos imaginários intra-sistémicos do mundo exterior possam ser continuamente refinados”, fato é que “isto jamais nos conduzirá das concepções jurídicas do sistema económico à realidade do próprio sistema económico”<sup>76</sup>.

Esta reinvenção do objeto, a propósito, tem um parentesco muito próximo com aquela ideia beckeriana segundo a qual “sempre e necessariamente, *houve uma deformação e transfiguração* naquele princípio (ou conceito ou categoria ou instituição ou diretriz) quando entrou no mundo jurídico”, possuindo “um conteúdo jurídico que não é e nem pode mais ser aquele conteúdo original e peculiar da Ciência das Finanças Públicas ou de outra Ciência pré-jurídica”<sup>77</sup>.

Entretanto, ao passo que BECKER fecha a comunicação dos subsistemas após a positivação (vale apenas como matéria-prima do legislador), TEUBNER sugere que esse processo de compreensão do subsistema vizinho possa ser mais duradouro.

Assim, ao “tomarmos o termo compreensão no sentido teórico-sistémico de forma particular de observação caracterizada pelo facto de o sistema observador reconstruir igualmente a auto-referência do sistema observado”, pode-se concluir que “tal compreensão apenas nos conduz cada vez mais profundamente ao círculo hermenêutico antes que para fora do círculo de observação”. Enfim, arremata, “a

---

<sup>74</sup> LUHMANN, *Law as...*, op. cit., p. 116. No original: The bare fact that law needs to legitimize legal decisions when they refer to non-law shows that such cognitively established external references reflect aspects of internal legal operations.

<sup>75</sup> TEUBNER, Gunther. *O Direito como sistema autopoietico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1993, p. 45.

<sup>76</sup> TEUBNER, *O Direito como...*, op. cit., p. 160.

<sup>77</sup> BECKER, *Teoria geral...*, op. cit., p. 87-88.

informação é produzida exclusivamente dentro do sistema e não ‘transferida’ de subsistema para subsistema”<sup>78</sup>.

Por outro lado, BORGES confia que, numa de suas correspondências com Becker, o autor gaúcho expôs que um dos seus temores era o de “introduzir dentro do Direito Tributário outras ciências e outras verdades, transformando-o num cocktail ou numa enciclopédia”<sup>79</sup>. Ora, de fato, essa é uma problemática que decorre da *observação interssistêmica* antes referida e que deve ser enfrentada; porém, como se pretende sustentar, as dificuldades de se manejar uma gama ampla de conhecimento não eliminam a necessidade de se o fazer.

### 1.2.1. Veredas de interdisciplinaridade: a (de)codificação das mensagens externas

A interação cognitiva entre sistemas científicos se identifica com o que se costuma chamar por diálogo interdisciplinar. No entanto, como se advertiu, isto não significa o rompimento das fronteiras das ciências, separadas por critérios de especialização do conhecimento, mas apenas um auxílio mútuo naquilo em que uma pode contribuir com a outra para a resolução dos problemas específicos que enfrentam.

Nesse diapasão, NEVES afirma que a interdisciplinaridade levada a sério não é enciclopedismo jurídico, querendo com isso dizer que não se exige – e tampouco se recomenda a pretensão de – que o jurista tenha domínio pleno sobre todas as matérias tangenciadas pela norma jurídica. Nesse sentido, aponta o equívoco das concepções sistêmicas adotadas na análise econômica prescritiva (subordinação do Direito à Economia) e nos *critical legal studies* (subordinação do Direito à Política), na medida em que tais vertentes teóricas não aprimoram o Direito, mas, antes, o fazem desaparecer enquanto ciência autônoma.

A análise do Direito através das lentes e usando o instrumental da ciências econômica e política poderia conduzir à absorção daquele por estas. No entanto, um exame mais acurado das distintas perspectivas analíticas que cada ciência lança sobre o objeto comum revela que, na verdade, tais ciências têm apenas interesses afins e algumas interfaces, mas objetivos e técnicas de trabalho completamente distintos<sup>80</sup>.

---

<sup>78</sup> TEUBNER, *O Direito como...*, op. cit., p. 161.

<sup>79</sup> BORGES, José Souto Maior. *Ciência Feliz*. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 212.

<sup>80</sup> NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, Porto Alegre, v. 1, n. 3, 2005, p. 209.

Dessa maneira, ainda sob os auspícios da teoria autopoietica, pode-se dizer que o jurista, ao analisar a relevância jurídica do fato econômico, não raciocinará utilizando o código ter/não ter, próprio da ciência econômica. A sua análise cingir-se-á à verificação lícito/ilícito, o que equivale a dizer conforme ou não conforme ao Direito (suas regras, princípios e objetivos normativos)<sup>81</sup>.

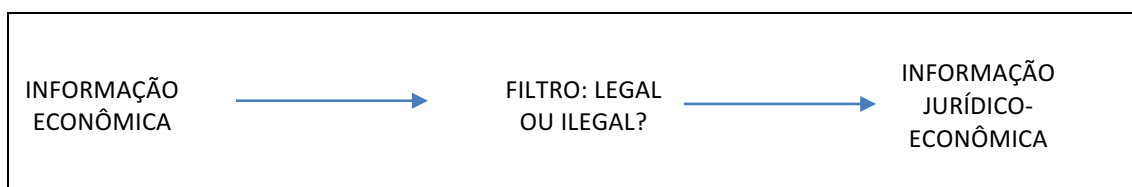


Figura 8 - Quadro 1.2.1. – Fluxo de intercâmbio cognitivo interssistêmico

Ainda, nenhum dos dois tipos de análise (econômica ou jurídica) pode substituir ou suprir o outro. Ao agente econômico interessa apenas marginalmente o Direito – isto é, sem desenvolver o ato econômico, nem se cogita da sua conformidade jurídica. Já a análise jurídica pressupõe o fenômeno econômico, cujo conteúdo é preciso conhecer (e não produzir) a fim de evidenciar todos os efeitos jurídicos dele decorrentes.

Logo, tem-se que os instrumentais de ambos os cientistas são sobremaneira distintos, levando, por consequência, a resultados de natureza e utilidade completamente diferentes, de modo que aquele que “se aventurar do outro lado do muro” deve estar ciente de que, antes, deve se despir dos condicionantes antigos e, depois, buscar uma nova e adequada formação. Além disso, a eliminação de qualquer uma das espécies de análise poderia ocasionar efeitos catastróficos, quer nos trabalhos voltados à produção eficiente de riqueza, quer nas investigações sobre regulação social, já que o nível de especialização de ambas as áreas é tamanho que uma homogeneização de conhecimentos somente conduziria a retrocessos.

<sup>81</sup> Na esteira de FOLLONI, quando se busca conhecer as possíveis interrelações entre Direito Tributário e Economia, não se quer uma “unidade”, mas sim compreender as diferenças para que, no que houver de comum, se estabeleça uma conexão: “Assim, por exemplo, um pensamento complexo do Direito Tributário, que pretenda entender suas relações com a Economia, não deverá misturar Direito Tributário com economia, mixando o diferente no uno. Fazer da multiplicidade dos diferentes uma realidade una é, também, uma atitude simplificadora, que deve ser evitada. Holismo também é simplificação. Ao contrário, é preciso compreender as complexidades de um e outro, suas diferenças e seus inter-relacionamentos. Uma ciência complexa não deve totalizar, isto é, construir uma visão unitária e antidiferenciadora. É necessário diferenciar para compreender as relações entre os diferentes” (FOLLONI, André. Reflexões sobre *Complexity Science* no Direito Tributário. In: MACEI, Demetrius Nichele et al. (coord.). *Direito Tributário e Filosofia*. Curitiba: Instituto Memória, 2014, p. 28).

Sem embargo destes importantes alertas, certo é que eles não militam contra o diálogo interdisciplinar, mas apenas lhe previnem a perda do foco. Nessa linha, NEVES só vê sentido na complementação de estudo com produções científicas de outros campos do saber quando tal implica, de fato, um progresso nas pesquisas desenvolvidas.

Desse modo, é preciso bem delimitar em que medida as informações externas contribuem, e não deturpam, as *análises intrassistêmicas* em curso. Segundo o autor, “a interdisciplinaridade emerge naquele espaço um tanto instável e fluido em que um discurso disciplinar, embora insistindo na respectiva autonomia, tenta compreender outro discurso ou se fazer compreensível por ele”<sup>82</sup>.

Insistir na respectiva autonomia, aqui, deve ser entendida como equivalente ao fechamento operacional do sistema, já que o Direito, por exemplo, ao trabalhar conteúdos de natureza econômica, não buscará eficiência econômica senão na medida em que o ordenamento jurídico o comandar (subordinação do operador jurídico ao interesse da aplicação de normas)<sup>83</sup>.

Todavia, quando lida com *dados não-gerados pelo Direito* (gerados na seara econômica, por exemplo), apenas posteriormente incorporados à norma jurídica, o jurista não deve ignorar a produção científica que se dá fora dos cercos da ciência jurídica e criar teoria “nova” para explicar determinado fenômeno, como se, ao ingressar no escopo normativo, o elemento material devesse receber, pelo jurista, uma diferente explicação causal.

A conformação da faticidade incorporada à norma é sempre parcial à teleologia normativa. Isto significa que a norma não busca alterar leis causais (v.g., a gravidade), mas intervir em dada dinâmica da realidade, direcionando-a a certas finalidades desejadas.

Se o objetivo, porém, é a norma jurídica dar o mesmo nome econômico para coisa totalmente diversa, ela deve ser expressa e categórica nesse sentido (v.g., os glossários normativos). Enfim, nunca há espaço ao jurista para extrair, por si mesmo, ilações intuitivas e puramente leigas sobre fenômenos causais objeto da norma jurídica.

Pensamento diverso, segundo o qual o jurista não pode se servir de conhecimento oriundo de outro sistema científico, leva a dois cenários absurdos: (i)

---

<sup>82</sup> NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar..., op. cit., p. 211.

<sup>83</sup> Um processo construtivo das disciplinas, e não assolador: “Como forma de acoplamento estrutural, a interdisciplinaridade facilita interpenetrações sem atingir a autonomia operacional dos respectivos campos do saber, antes as fortificando” (NEVES, Pesquisa..., op. cit., p. 212).

todo diploma normativo deve criar um glossário para cada um dos termos ali inseridos não-gerados pelo Direito, sob pena de inaplicabilidade; ou (ii) faz-se de conta que os conceitos vêm totalmente virgens de estudo teórico e ao jurista (neste caso, um ser assustadoramente multifuncional) cabe dar-lhes uma “autêntica significação jurídica”.

Em casos extremos, os efeitos de uma tal feudalização jurídica poderia chegar ao ponto de que nada da lexicografia normativa terá qualquer correspondência externa (i.e., com as ditas “ciências pré-jurídicas”). Isto é, a gravidade explicada pelos juristas, extraída – sabe-se lá como – do texto de lei. Enfim, um universo semântico jurídico “puro”, não apenas protegendo sua autonomia operativa, como também para se tornar, de forma tristemente arrogante, cognitivamente ensimesmado.

No mais, VILLAS-BÔAS argumenta, em reforço ao quanto já exposto, que “há muito tempo os grandes filósofos do Direito preocupam-se em estudar temas como os limites interpretativos da legalidade (hermenêutica) e os procedimentos argumentativos passíveis de gerar tomadas de decisão mais adequadas à legalidade (argumentação jurídica)”. Com o horizonte interdisciplinar, surgem “novas perspectivas hermenêuticas e argumentativas que devem ser utilizadas para promover avanços mais relevantes em nossa disciplina [tributária]”, o que, de fato, importa verdadeiro ganho qualitativo à produção científica neste ramo jurídico<sup>84</sup>.

Em sentido contrário, porém, BARROS CARVALHO enxerga na interdisciplinaridade um paradoxo, pois suas empreitadas levariam o analista de volta aos cercos da sua disciplina. Assim, realiza uma classificação dos fatos (contábil, econômico, jurídico etc) que elimina do fato jurídico, por exemplo, qualquer racionalidade em comum com o fato econômico ou contábil, como se cada ciência, quando realiza seu recorte metodológico sobre o fato a ser estudado, traça um caminho que jamais cruzará com aqueles percorridos pelas outras ciências<sup>85</sup>.

Todavia, essa é uma concepção do sistema jurídico que, como se viu, quer não apenas a sua autonomia operacional, mas também sua autossuficiência cognitiva. Não reputa o fato jurídico um recorte da realidade parcialmente condicionado à

---

<sup>84</sup> VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Direito Tributário Disciplinar, Interdisciplinar, Multidisciplinar, Pluridisciplinar e Transdisciplinar. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 33, 2015, p. 203.

<sup>85</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador”: Direito e sua autonomia – paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 102, jan./dez. 2007, p. 446-453. Curioso notar que o autor dedica à memória de ALFREDO AUGUSTO BECKER este ensaio, em clara alusão à luta pelo saneamento da doutrina tributária que propunha o tributarista gaúcho, donde ser possível inferir que também PAULO DE BARROS CARVALHO vê, hodiernamente, ameaçada a autonomia do Direito Tributário.

axiologia jurídica, mas algo absolutamente novo, sem qualquer raiz com o que era antes de ingressar no ordenamento.

Trata-se, antes de tudo, de ficção teórica, pois é inegável que, em verdade, o Direito intervém na realidade e, por conseguinte, da realidade deve destacar os elementos a regulamentar. Parafraseando o ditado popular, é certo que “a realidade veio antes do Direito”. Não obstante, esta simplificação é aceita por grande parte da doutrina qualificada do Direito Tributário e, indaga-se, por que tal ocorre?

Responde-se: porque há uma grande comodidade em crer que o texto de norma é autoexplicativo, não necessitando de mais nada, além dele mesmo, para ser compreendido em toda a sua dinâmica. Entretanto, é sabido que cada conceito carrega em si um pano de fundo riquíssimo em conteúdo – basta pensar nos típicos elementos gerados pelo Direito, como prescrição e decadência, para confirmar o argumento. Logo, para enfrentar os elementos não-gerados pelo Direito, ante a ausência de doutrina jurídica para o apoiar, o jurista utiliza da sua experiência pessoal, intuição e senso comum, mas esconde esta circunstância com a alegação de que a faticidade é um dado que vem pronto ao intérprete.

Dessa feita, perde-se muito em termos qualitativos nos trabalhos que vêm sendo desenvolvidos. Algumas ideias parecem subsistir apenas na seara jurídico-tributária, ao passo que outras ciências que estudam o mesmo objeto (ainda que sob outra perspectiva) caminham coesamente no sentido oposto.

Na linha de BORGES, em função de *teorias blindadas pelo reducionismo tradicional*, “que se abstêm de analisar a natureza do fato econômico relevante para o Direito Tributário”<sup>86</sup>, perde-se a noção da complexidade que envolve o exame da norma tributária, o manejo dos conceitos e institutos que esta consagra.

Para ficar num dos exemplos do autor, tem-se que, a respeito do confisco tributário, sendo “um conceito revestido de altíssimo nível de indeterminação jurídica, e numa consideração extradogmática, predominantemente, um fato econômico, o jurista especializado não consegue caracterizá-lo com o rigor que a abordagem científica exige”<sup>87</sup>.

FERRAZ JR., por sua vez, comenta que a pretensão de *conhecimentos sistemáticos* no Direito, sujeitos a métodos de comprovação, no intuito de afirmar sua

---

<sup>86</sup> BORGES, José Souto Maior. Um Ensaio Interdisciplinar em Direito Tributário: Superação da Dogmática. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 211, abril 2013, p. 110.

<sup>87</sup> BORGES, Um Ensaio..., op. cit., p. 112.



cientificidade em meados do século XIX, “conduziu o jurista a cuidar apenas das relações lógico-formais dos fenômenos jurídicos, deixando de lado seu conteúdo empírico e axiológico”<sup>88</sup>.

Em sequência, porém, um movimento de resistência ao rígido formalismo tentou tornar a “Ciência do Direito uma ciência empírica, nos moldes da Sociologia ou Psicologia”, o que, por evidente, veio a ser rejeitado<sup>89</sup>. Parece, pois, que a melhor concepção da ciência jurídica se encontra *entre* e não *nos* polos extremos, quais sejam, de um lado, a absoluta pureza do Direito e, do outro, a subordinação deste aos fatos sociais.

De fato, não se nega que houve a *deformação* da categoria econômica, como alude BECKER, mas, exceto na hipótese em que a lei prevê definições e lógicas totalmente novas (o que já se torna realidade gerada pelo Direito na classificação mülleriana), toda a literatura embasando o conceito incorporado pela norma é produzida no âmbito da “ciência pré-jurídica”. Como, então, no momento de concretizar o espectro de incidência da norma ignorar a definição e os debates que se dão fora do Direito, mas relacionados ao objeto da norma jurídica? Onde extrair um significado-base do conceito senão da ciência que, em primeiro lugar, o criou e o transforma constantemente?

Além disso, a compreensão do âmbito da norma envolve mais do que os conceitos, categorias ou diretrizes geradas ou não pelo Direito. Sobretudo em matéria tributária, é preciso apreender, ainda, a *racionalidade econômica subjacente* à norma<sup>90</sup>. Do contrário, como inferir o *telos* normativo sem buscar entender as complexas razões que inspiram a norma jurídica?

Assim, com a constatação de que a análise jurídica precisa, *em seu próprio interesse*, buscar subsídios em outras ciências (notadamente, as tenebrosas ciências do “ser”), propõe-se uma expansão do horizonte jurídico para abarcar e processar informações antes sumariamente descartadas no processo hermenêutico, mas sempre passando pelo filtro jurídico que (de)codifica a informação externa.

---

<sup>88</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito*. São Paulo: Atlas, p. 4 (versão digitalizada)

<sup>89</sup> FERRAZ JR., *A Ciência...*, op. cit., p. 4 (versão digitalizada).

<sup>90</sup> A expressão é de MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. *Análise econômica do direito*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 665.

### 1.3. PREMISSAS METODOLÓGICAS A PARTIR DE UMA CONCEPÇÃO RACIONALIZANTE DO ORDENAMENTO TRIBUTÁRIO

Em breve síntese, no início deste Capítulo, apontou-se a insuficiência das teorias do ordenamento jurídico para lidar com a construção dos conteúdos referidos mediata e imediatamente pela norma. Em sequência, apresentou-se a *teoria estruturante* de MÜLLER que pretende sanar as deficiências no controle conteudístico. Depois, expôs-se a resistência que a doutrina tributária tradicional tem em aprofundar o estudo da faticidade relevante à construção dos conteúdos referidos pela norma tributária. Logo antes deste subcapítulo, tratou-se de uma vereda possível para a interdisciplinaridade, que tanto permite a abertura cognitiva essencial na significação dos conteúdos manejados pelo sistema jurídico quanto preserva a autonomia (operacional) deste.

Busca-se, neste ponto, expurgar das considerações exegéticas todos os elementos não-racionalizáveis que, por qualquer razão, ainda estejam a influenciar o intérprete tributário. Na linha da concepção mülleriana ora endossada, retém-se apenas os elementos que contribuam para racionalizar o resultado hermenêutico, levando à “melhor controlabilidade, a melhor discutibilidade e a maior clareza do método no tocante às exigências do estado de direito”<sup>91</sup>.

Assim, torna-se necessário revisitar, de forma sintética, as principais concepções de Estado e suas rivais, que ainda tenham influência nos juristas contemporâneos, a fim de mensurar suas repercussões na interpretação da norma jurídica e o que pode ser feito para, eventualmente, neutralizá-las. Como se passará a demonstrar, alguns equivocados conceitos, lastreados em premissas obsoletas da filosofia política clássica, têm causado enormes distorções na compreensão da teleologia jurídico-tributária, de modo a minar a consistência científica das soluções jurídicas nelas fundamentadas.

#### 1.3.1. A teoria institucionalista nas ciências sociais

Inicia-se por um dos primeiros e mais expressivos economistas a refutar a romântica visão contratualista de Estado, ainda em grande medida vigente nas produções científicas – jurídicas sobretudo –, o alemão JOSEPH SCHUMPETER.

---

<sup>91</sup> MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante...*, 3ª ed., op. cit., p. 65.

Com palavras bastante simples, o referido autor negou a ideia de que democracia significa que as “pessoas realmente governam em algum sentido óbvio dos termos ‘pessoas’ e ‘governar’. Diversamente disso, “democracia significa tão somente que as pessoas têm a oportunidade de aceitar ou recusar os sujeitos candidatos a governá-las”; e tais indivíduos – que se propuserem a representar os demais – atuarão em “competição livre entre candidatos a líder para obter o voto do eleitorado”<sup>92</sup>.

Ao comentar o trabalho de SCHUMPETER, o historiador italiano PIETRO COSTA afirma que “não existe, assim, um interesse geral que possa ser univocamente definido por um *demos*, capaz de exprimir a ‘rousseauiana’ vontade geral”. De forma menos idealista – e, por consequência, baseando-se em evidências empíricas e deduções extraídas racionalmente destas evidências –, “é preciso valer-se da pluralidade dos interesses e das perspectivas: o povo como entidade coletiva coesa e unitária dá lugar a uma coletividade concebida como uma constelação dos mais diversos grupos sociais”<sup>93</sup>.

As *teorias institucionalistas*, que brotaram tanto nas ciências sociais quanto na econômica, parecem dar uma explicação mais satisfatória para a real constituição e funcionamento das instituições políticas. Longe de se crer nesse resíduo de vontade não-egoística, que, todavia, se pretende seja colhida junto aos indivíduos de dada comunidade eleitoral (“vontade geral”)<sup>94</sup>, estando idealmente a orientar o corpo político, a observação empírica do comportamento dos agentes políticos demonstra que uma tal abstração não tem lugar na realidade verificada, a qual, por outro lado, pode ser explicada por fatores muito mais racionais e concretos.

Os axiomas da *racionalidade* e do *individualismo metodológico* estão no centro de toda a explicação institucionalista. Em monografia sobre uma das mais importantes vertentes do neoinstitucionalismo, a teoria da escolha racional (*rational choice theory*), ELSTER explica, com diversos exemplos ilustrativos, que os sujeitos buscam agir racionalmente. Nem por isso quer dizer que atingem sempre os resultados

---

<sup>92</sup> SCHUMPETER, Joseph A. *Capitalism, Socialism & Democracy*. Routledge: London and New York, 2003, p. 284-285. No original: people actually rule in any obvious sense of the terms “people” and “rule” [...] Democracy means only that people have the opportunity of accepting or refusing the men who are to rule them [...] Free competition among would-be leaders for the vote of electorate.

<sup>93</sup> COSTA, Pietro. *Soberania, representação, democracia: ensaios de história do pensamento jurídico*. Curitiba: Juruá, 2010, p. 263.

<sup>94</sup> “Há muitas vezes grande diferença entre a vontade de todos e a vontade geral: esta olha somente o interesse comum, a outra o interesse privado, e outra coisa não é senão a soma de vontades particulares; mas tirai dessas mesmas vontades as que em maior ou menor grau reciprocamente se destroem, e resta como soma das diferenças a vontade geral” (ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do Contrato Social*. <[www.ebooksbrasil.org/adobeebook/contratosocial.pdf](http://www.ebooksbrasil.org/adobeebook/contratosocial.pdf)>, p. 41. Acesso em 22.03.2017).

máximos de sua utilidade<sup>95</sup>. Desejos, emoções, paixões e crenças são peças da engrenagem humana que igualmente influem nas consequências da ação<sup>96</sup>.

Assim, sendo a racionalidade limitada por tais fatores não racionais, os modelos teóricos que visam prever os comportamentos nem sempre alcançam seus propósitos. Contudo, adverte ELSTER, a incapacidade de explicar determinada ação humana não pode levar ao *wishful thinking*, isto é, a acreditar que os fatos são como se gostaria que fossem. O processo racional de satisfazer a necessidade de explicação tem o seguinte *modus operandi*:

Suponhamos inicialmente que a evidência não dá suporte à crença que eu gostaria que fosse verdadeira. Passo então a reunir mais evidência, ajustando e colocando em dia as minhas crenças à medida que avanço. Se em algum ponto a soma total das evidências até então reunidas der sustentação à minha crença preferida, paro. Posso então dizer verdadeiramente a mim mesmo e aos outros que minha crença é apoiada pelo disponível, diferentemente do *wishful thinking* nu e cru, que simplesmente desaparece em face da evidência<sup>97</sup>.

Isto é extremamente relevante, pois a multiplicidade de crenças, religiões e mitologias disseminadas ao longo da história se criaram explorando essa inaptidão humana de lidar com o desconhecido. Quando as respostas mais consistentes tardam a chegar, torna-se necessário buscar uma menos razoável a fim de preencher esse “vazio” cognitivo.

A propósito, esta é uma crítica largamente direcionada às explicações organicistas das relações sociais. Segundo esse grande paradigma de pensamento, toda descrição deve partir da ideia de que estruturas (criatura), uma vez estabelecidas, tornam-se não só independentes dos indivíduos (criadores), possuindo intencionalidades próprias, mas também os coagem externamente a agir de determinada forma.

---

<sup>95</sup> A respeito das estratégias subótimas, tem-se uma crítica bastante difundida, conforme expõe Immergut, endereçada às ditas explicações behavioristas, nas quais se supunha que o agente buscava sempre maximizar suas utilidades e a mera observação do seu comportamento revelava suas preferências, pois ignoravam que as limitações, por exemplo, de regras, emoções, tempo e informação podem impedir o resultado ótimo inicialmente visado (IMMERGUT, Ellen M. The Theoretical Core of the New Institutionalism. *Politics & Society*, v. 26, n. 1, março de 1998, p. 5-8).

<sup>96</sup> ELSTER, Jon. *Peças e engrenagens das ciências sociais*. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994, p. 38-46.

<sup>97</sup> ELSTER, *Peças e engrenagens...*, op. cit., p. 55.

TEORIAS ORGANICISTAS	TEORIA DA ESCOLHA RACIONAL
<i>Estruturas são independentes dos indivíduos e os coagem a atuar de determinada maneira, sendo grandes máquinas opressoras</i>	<i>Os indivíduos são racionais e todos os entes coletivos são produtos de suas escolhas, as quais tendem à maximização da utilidade individual</i>

Figura 9 - Quadro 1.3.1. – Comparativo teorias organicistas e teoria da escolha racional

No entanto, tal abstração teleológica, que não é gerada ou controlada por indivíduos, conflita com as duas premissas-base do neoinstitucionalismo, a saber: (i) de que o produto social é sempre e em última instância decorrente da ação de indivíduos; e (ii) de que estes agem de acordo com sua própria razão, ainda que sujeitos às limitações inerentes a emoções, tempo escasso e imperfeito acesso às informações (*bounded rationality*).

Na linha de pensar institucional, pois, as ações do ator coletivo não são senão produto da interação entre os indivíduos que o compõem (podendo ser do tipo cooperativa ou não-cooperativa, como os desenvolvedores da teoria dos jogos depois vieram a descobrir), e a qual só ocorre na medida em que os indivíduos possam visualizar um benefício (em última instância, sempre individualizável) a ser obtido. Aprofundando o raciocínio, os órgãos e entidades, a rigor, *não fazem* ou *deixam de fazer*, pois quem está, de fato, agindo são os indivíduos a eles pertencentes.

Conforme pondera Elster:

Estive dizendo que as instituições “fazem” ou “pretendem” isso ou aquilo, mas falando estritamente, isso é bobagem. Apenas indivíduos podem agir e pretender. Se pensarmos em instituições como indivíduos em grande escala e esquecermos que as instituições são compostas de indivíduos com interesses divergentes, podemos ficar irremediavelmente perdidos. As noções, particularmente, de “vontade popular”, o “interesse nacional” e o “planejamento social” devem sua existência a essa confusão<sup>98</sup>.

Ao lado das *teorias sem atores*, como as vertentes estruturalista e funcionalista da explicação organicista, TSEBELIS aponta ainda mais um rival do institucionalismo que são as *teorias com atores não racionais*<sup>99</sup>, isto é, cuja premissa é

<sup>98</sup> ELSTER, *Peças e engrenagens...*, op. cit., p. 182.

<sup>99</sup> Em vez de supor que indivíduos sempre agem no seu melhor interesse, mesmo na ausência de qualquer constrangimento tendente a impedi-lo, Buchanan propõe que “by contrast, the individual who behaves in the presence of an illusion will act consistently; given the same choice situation on two separate occasions he will tend to make the same decision, provided that ‘learning from experience’ does not dispel the illusion and provided that his utility function does not shift in the interim. Conceptually, the external observer can make predictions here if he knows the effects of illusion on choice behavior. This amounts to saying that “theorizing” about individual behavior under illusion is possible, whereas “theorizing”

de que fenômenos sociais se explicam por atitudes irracionais. Em resumo, tanto o recurso ao inconsciente – campo de estudo próprio da psicanálise – quanto à coação de estruturas exógenas como fatores explicativos preponderantes chocam-se, por evidente, com as premissas da racionalidade e do individualismo<sup>100</sup>.

A análise racional, por sua vez, pressupõe o cumprimento de algumas exigências de racionalidade. Exigências fracas, que consistem em: (a.i) impossibilidade de crenças ou preferências contraditórias num dado momento; (a.ii) impossibilidade de preferências intransitivas<sup>101</sup>; e a mais polêmica (a.iii) obediência aos axiomas do cálculo de probabilidade. E as fortes, que são: (b.i) as estratégias devem ser mutuamente ótimas em equilíbrio; (b.ii) as probabilidades devem aproximar-se das frequências objetivas em equilíbrio; e (b.iii) as crenças devem aproximar-se da realidade em equilíbrio<sup>102</sup>.

Sem embargo, TSEBELIS ressalva que não há de se perquirir acerca dos processos mentais que conduzem os indivíduos à ação ótima, o que de fato poderia inviabilizar qualquer pesquisa ligeiramente ambiciosa. Como os indivíduos interagem no contexto de regras institucionais, estas limitam suas opções, de modo tal que a estratégia ótima é simplesmente tirar o melhor proveito de tais regras<sup>103</sup>.

Além disso, antecipando críticas previsíveis ao modelo da racionalidade, o autor não coloca este atributo como um dado absoluto ou de um irrealismo necessário (FRIEDMAN), mas, ao contrário, sustenta que há um conjunto de circunstâncias que o torna extremamente verossímil:

A mudança de perspectiva é importante: não afirmo que a escolha racional pode explicar qualquer fenômeno e que não há lugar para outras explicações,

---

about individual behavior that is genuinely irrational is not possible” (BUCHANAN, James M. Public Finance in democratic process: fiscal institutions and individual choice. In *The collected works of James M. Buchanan*. Vol. 4. Indianapolis: Liberty Fund, 1999, p. 126). Tradução livre: por contraste, o indivíduo que se comporta submetido a uma ilusão não deixa de agir de forma consistente; dada a mesma situação de escolha em duas ocasiões distintas, ele vai tender a tomar a mesma decisão, visto que o “aprendizado da experiência” não dissipa a ilusão e que sua função de utilidade não se altera neste ínterim. Conceitualmente, o observador externo pode fazer previsões aqui se ele sabe dos efeitos da ilusão no momento da escolha. Isto leva à conclusão de que “teorizar” sobre comportamento individual sob ilusão é possível, ao passo que “teorizar” sobre comportamento individual que é genuinamente irracional não é possível.

<sup>100</sup> TSEBELIS, George. *Atores com poder de veto: como funcionam as instituições políticas*. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2009, p. 36-37.

<sup>101</sup> Diferentemente do paradoxo de Cordocet-Arrow em relação aos atores coletivos, os indivíduos não têm preferências intransitivas, ou seja, se A é preferido a B, e B é preferido a C, então, necessariamente, A é preferido a C.

<sup>102</sup> TSEBELIS, George. *Atores com...*, op. cit., p. 38-44.

<sup>103</sup> TSEBELIS, George. *Atores com...*, op. cit., p. 44-51. Na obra em questão, o autor ainda busca provar que algumas condutas aparentemente subótimas, que puderam ser objeto de críticas dos adversários da teoria, são assim classificadas por uma falha de percepção: outros jogos, que são jogados em arenas paralelas, justificam a conduta como sendo ótima (jogos ocultos), de modo que a análise tão somente da arena principal leva a equívocos sobre a verdadeira situação de equilíbrio.

mas sustento que é uma abordagem melhor para situações em que a identidade e os objetivos dos atores são estabelecidos, e as regras da interação são precisas e conhecidas pelos atores em interação<sup>104</sup>.

Ao lado deste percurso teórico no âmbito das ciências sociais, pode-se dizer que algo muito similar sucedeu no âmbito da ciência econômica quando comparado com a superação (ainda que parcial) da *escola neoclássica* pela *teoria da escolha pública* e pela *nova economia institucional*.

### 1.3.2. A teoria da escolha pública (*public choice*) e a nova economia institucional (NEI)

Em síntese, a escola neoclássica foi o berço do desenvolvimento da *economia do bem-estar social*. Nesta figuraram nomes globalmente conhecidos, mesmo para os não-economistas, tais como o de ALFRED MARSHALL, VILFREDO PARETO, ARTHUR CECIL PIGOUT, NICHOLAS KALDOR e JOHN HICKS.

O principal objetivo dos pesquisadores era encontrar a fórmula do bem-estar. Ou seja, qual equacionamento de utilidades individuais levaria a uma satisfação geral e com a maior eficiência na distribuição dos recursos. Tal projeto econômico deveria ser, então, expresso numa *função de bem-estar social*<sup>105</sup>.

Sem apego às minúcias da teoria, pois que desviaria o foco deste trabalho, interessa notar os principais pontos questionados pelos autores que vieram a compor a teoria da escolha pública ou a nova economia institucional. O primeiro deles é a desconsideração de importantes custos de transação, vale dizer, deve-se contemplar na análise empreendida não só quanto se gasta para produzir e transportar bens, mas também custos mais indiretos, tais como o de celebração e execução de contratos, administração de empresa etc<sup>106</sup>.

O segundo é o de acreditar que a categoria *utilidade* fosse um bom medidor da satisfação dos indivíduos. É que as preferências individuais têm, como precisamente adjetiva CORREIA, um *caráter imperscrutável*<sup>107</sup> e, portanto, não há como estabelecer

<sup>104</sup> TSEBELIS, George. *Atores com...*, op. cit., p. 45.

<sup>105</sup> SANTOS, Jorge Costa. *Bem-estar social e decisão financeira*. Coimbra: Almedina, 1993, p. 37-40.

<sup>106</sup> SANTOS, *Bem-estar social...*, op. cit., p. 53. Conforme CALIENDO, o teorema de Ronald Coase, um dos mais reconhecidos postulados científicos da área, traz três categorias de custos de transação: informação e procura; decisão e barganha; e controle e execução (CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 20).

<sup>107</sup> CORREIA, Carlos Pinto. A teoria da escolha pública: sentido, limites e implicação. *Boletim de Ciências Econômicas*, v. XLI, 1998, p. 275.

uma função de utilidade senão mediante uma padronização que ignora justamente a heterogeneidade das utilidades.

Assim sendo, a forma menos arbitrária de se avaliar as utilidades seria por uma *comparação intersubjetiva*. Contudo, tal empreitada envolveria uma análise casuística – e não raro malfadada em razão da ausência de critérios seguros para comparação –, de modo a frustrar qualquer intenção de enunciar generalizações teóricas acerca das utilidades dos indivíduos<sup>108</sup>.

Por outro lado, os teóricos da escolha pública intentavam mergulhar de vez no campo político, entendendo que, em virtude da ampliação das funções estatais, não era mais na órbita do mercado, mas na do político, que as decisões coletivas mais importantes seriam tomadas<sup>109</sup>. Nesse sentido, as investigações sobre o bem-estar, para adquirirem um estatuto realista, não mais poderiam ignorar a dinâmica da decisão pública.

Assim, ao contrário de boa parte do conhecimento de filosofia política que se tinha produzido, não se contentaram com as respostas mais palatáveis, porém sem base alguma em elementos empíricos que confirmassem as hipóteses explicativas. Logo, despiram-se de concepções ingênuas acerca da deliberação pública e se propuseram a entregar um quadro realista da forma de acomodação de interesses no espaço coletivo.

Ao realizarem experimentos antes inexistentes neste campo, pois, desfez-se a ilusão de que os indivíduos, quaisquer que sejam, quando chamados a discutir questões públicas, tomariam a consciência de um interesse coletivo supraordenado ao individual e, assim, agiriam não egoisticamente, mas em prol de todo o corpo social no qual se inserem. O maior choque causado pelos novos modelos teóricos foi que a realidade estava sendo contada de forma não demagógica.

---

<sup>108</sup> SANTOS, *Bem-estar social...*, op. cit., p. 117-118.

<sup>109</sup> Explica Correia que “[...] durante a chamada fase liberal e não intervencionista do capitalismo, as escolhas coletivas estavam no essencial limitadas à determinação de regras gerais que enquadravam uma ordem económica essencialmente de matriz concurrencial. Em tal quadro, sugere-se, não há lugar para as manifestações do interesse individual no processo de decisão política; o mundo da decisão colectiva está reduzido ao mínimo e vive-se num mundo de regras que não permitem a sua expressão. No entanto, quando a intervenção estatal na economia se multiplica, o processo político começou a ser utilizado para a expressão de interesses; por sua vez, esta utilização é um dos elementos que explica a intervenção estatal. Se esta é, no essencial, a passagem para a esfera da acção colectiva de áreas que, anteriormente, pertenciam ao mercado, tal significa que a lógica de decisão anterior é substituída por uma outra. Onde havia regras passa a haver interesses” (CORREIA, Carlos Pinto. *A teoria da escolha pública...*, op. cit., p. 262-263).



Elucida CORREIA que, “ao trabalhar a decisão pública como sucedâneo da decisão privada tomada pelos consumidores no mercado, postulando uma identidade absoluta das motivações que a ambas presidem”, houve uma estrondosa “ruptura com a concepção implícita de transparência da decisão política, vista como submetida a um interesse geral”. Todavia, o interesse em jogo “não é outro senão o que decorre da própria lógica económica da decisão em causa”; vale dizer, objetivamente, “à justificação eminentemente altruísta da acção governamental é substituída uma outra, puramente egoística”<sup>110</sup>.

Um dos grandes nomes da teoria da escolha pública foi JAMES BUCHANAN. Laborou intensamente para desconstituir a ideia de que “decisões políticas são tomadas por uma entidade central que é efetivamente divorciada dos cidadãos”<sup>111</sup>. Defendia, ao revés, que “resultados coletivos emergem de todo um conjunto de escolhas individuais, sendo estas condicionadas por um conjunto de regras de decisão”<sup>112</sup>.

Mas, além disso, por sorte dos estudiosos da área, BUCHANAN também desenvolveu trabalhos no campo tributário. De forma bastante breve, a fim de ilustrar a guinada paradigmática, convém, pois, apresentar uma explicação alternativa sua para justificar a dissociação aparentemente ineficiente entre escolhas tributárias e de alocação dos recursos obtidos com a tributação.

A princípio, faria todo o sentido que as decisões sobre a angariação de recursos no mercado fossem até precedidas da decisão sobre onde alocar tais recursos. Todavia, um problema relacionado aos custos impede que flua dessa maneira<sup>113</sup>.

---

<sup>110</sup> CORREIA, Carlos Pinto. A teoria da escolha pública..., op. cit., p. 252.

<sup>111</sup> BUCHANAN, James M. Public Finance in democratic process..., op. cit., p. 173. No original: Political decisions are taken by some central decision-making entity that is effectively divorced from individual citizens.

<sup>112</sup> BUCHANAN, James M. Public Finance in democratic process..., op. cit., p. 178. No original: Collective results emerge from the whole set of individual choices, as these are combined by a set of decision rules.

<sup>113</sup> SCHOUERI, ao comentar o trabalho do prêmio nobel JOSEPH STIGLITZ, aporta exemplo didático do *tradeoff* entre equidade e eficiência: “Toma um sistema económico simples com apenas dois indivíduos, Robson Crusoe e Sexta-Feira. A situação inicial é que Crusoe tem 10 laranjas e Sexta-Feira tem apenas duas. Sendo claramente iníqua a situação, propõe que o governo desenvolva um programa para transferir quatro laranjas de Crusoe para Sexta-Feira, mas no processo perde-se uma laranja. Assim, Robinson Crusoe termina com seis laranjas e Sexta-Feira, cinco. Com isso, eliminou-se boa parte das desigualdades, mas no processo diminuiu-se o número de laranjas disponíveis. Há, assim, a escolha (*tradeoff*) entre equidade e eficiência.

O próprio Stiglitz introduz um modelo matemático para esse dilema, denominado ‘escolhas sociais’, em que defende haver uma curva de indiferença social, descrevendo como a sociedade reagiria à escolha entre duas variáveis. Assim, torna-se possível estimar quanto a sociedade está disposta a perder por conta de outros valores. No modelo acima referido, a pergunta seria: quanto a sociedade espera ganhar em

Ou seja, BUCHANAN esclarece que “num mundo em que decisões individuais podem ser feitas em completo isolamento uma da outra, o elemento custo pode ser negligenciado para a maioria dos propósitos”. No entanto, “em uma formação em que indivíduos devem, de algum modo, participar no alcance de algum tipo de consenso sobre medidas coletivas que, uma vez estabelecidas, se aplicam a todos, tais custos podem se tornar de fato grandes”<sup>114</sup>.

Assim, sob essa perspectiva, o indivíduo “reconhece os custos de negociar acordos com os demais em relação a pagamentos para cada e todo orçamento”, de modo que passa a preferir “sob a óptica da eficiência, a separar a decisão institucional das decisões orçamentárias comuns”<sup>115</sup><sup>116</sup>.

Ainda, de outra ponta, a nova economia institucional, entre cujos membros se destacam RONALD COASE, KENNETH ARROW e DOUGLASS NORTH, igualmente rompe com a economia neoclássica para introduzir uma perspectiva mais realista, sobretudo prestigiando o método da observação empírica para a falsificação de hipóteses teóricas.

Desse modo, à medida que o conhecimento produzido somente se consolida quando passa o teste da verificabilidade na realidade concreta, as afirmações calcadas

utilidade para Sexta-Feira para cada perda de utilidade para Crusoe? Espera-se que o ganho de Sexta-Feira seja tão grande que compense a perda relativamente pequena de Crusoe. Esse raciocínio é denominado utilidade marginal. Em síntese, examina-se qual o ganho que Sexta-Feira terá se tiver uma laranja a mais, comparando-se com o prejuízo que Crusoe sofrerá ao perder uma laranja. Ver-se-á que a primeira laranja que for transferida a Sexta-Feira trar-lhe-á enorme ganho; a segunda ainda será importante, mas menos, e assim, sucessivamente, a utilidade marginal cairá conforme crescer o número de laranjas. Inversamente, Crusoe pouco sofrerá se perder uma laranja; a segunda fará mais falta e assim por diante. Conhecidas as curvas de utilidade marginal de cada um dos integrantes do grupo social, passa-se a investigar a curva de utilidade social, onde se retoma a busca do ótimo de Pareto: em determinado ponto, ter-se-á o máximo de eficiência. A escolha social procurará examinar, com base nas curvas de utilidade marginal, o quanto a sociedade está disposta a diminuir o grau de satisfação de um grupo em prol da satisfação de outro, confrontando o ganho assim obtido com a perda de eficiência que a sociedade terá. O teste, em síntese, passa a ser se o aumento na equidade vale a perda na eficiência e vice-versa (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 44).

<sup>114</sup> BUCHANAN, James M. *Public Finance in democratic process...*, op. cit., p. 217. No original: In a world where individual decisions can be made in complete isolation one from the other, this cost element may be neglected for most purposes [...] In a setting where individuals must, somehow, participate in attaining some sort of consensus on collective outcomes that must, once settled, apply to all, these costs may become large indeed.

<sup>115</sup> BUCHANAN, James M. *Public Finance in democratic process...*, op. cit., p. 218. No original: Recognizes the costs of negotiating agreements with his fellows on the institutions of payment for each and every budget [...] On efficiency grounds, to separate the institutional decision from the standard budgetary decision.

<sup>116</sup> Vale, ainda, registrar um estudo interessantíssimo de CHARLES GOETZ em que, utilizando do ferramental da teoria dos jogos, observa que a afetação de tributos (i. e., cuja receita tem destinação acertada previamente à sua arrecadação), em razão da dificuldade de cooperação entre os indivíduos (representantes com poder de voto), é bastante dificultada, evidenciando-se grandes custos de negociação para conciliar, a um só tempo, os interesses relacionados ao recolhimento e à alocação de recursos (GOETZ, Charles J. *Earmarked taxes and majority...*, op. cit., p. 132-134).

unicamente na sua plausibilidade se tornam meras hipóteses ou pontos de partida para a obtenção de resultados mais tangíveis, sendo apenas estes a gozar de profundo respeito na comunidade científica<sup>117</sup>.

ECONOMIA DO BEM-ESTAR	TEORIA DA ESCOLHA PÚBLICA E NEI
<i>Busca-se a função de bem-estar que maximize as utilidades individuais, levando à satisfação geral</i>	<i>Em toda tomada de decisão, a conduta mais eficiente é aquela que reduz os custos de transação, acomodando os interesses individuais conflitantes que buscam sobrepor-se uns aos outros</i>

Figura 10 - Quadro 1.3.2. – Comparativo economia do bem-estar e teorias da escolha pública e da nova economia institucional

Nesse sentido, foram incorporadas à análise as ferramentas da teoria dos jogos, podendo identificar, em situações concretas, cenários em que os atores cooperam e outros em que não cooperam. Outrossim, os atores podem não deter toda a informação necessária, ou ser muito custoso obtê-la, a fim de atingir pontos ótimos de equilíbrio. Dessa forma, a presunção – sempre muito criticada pelo seu caráter irrealista ou não-testado – de que os atores estão sempre a maximizar seus interesses, tendendo ao equilíbrio ótimo, é tida como falsa, podendo-se compreender por que, embora o querendo, não atingiram sua utilidade máxima<sup>118</sup>.

Bem, foram brevemente narradas as revoluções científicas (para ficar no léxico kuhniano) ocorridas no seio das ciências sociais e, em seguida, da ciência econômica preocupada com assuntos políticos. Mas, afinal, o que isso tem a ver mesmo com a interpretação da norma tributária? É o que se passa a responder.

### 1.3.3. Os elementos anti-hermenêuticos derivados de certas concepções de Estado

Trata-se, basicamente, de adotar as mais plausíveis concepções de Estado, de deliberação coletiva e do produto de ambos, que é o ordenamento jurídico. Com as mudanças sucedidas nos outros campos de saber também preocupados em compreender a esfera pública, o jurista pode, na mesma toada, se despojar da influência do discurso falacioso segundo o qual o interesse estatal se equipara ao genuíno interesse do povo,

<sup>117</sup> CALIENDO, *Direito tributário e análise...*, op. cit., p. 54.

<sup>118</sup> CALIENDO, *Direito tributário e análise...*, op. cit., p. 57.

cuja realização, portanto, beneficiaria a coletividade indistintamente e, ademais, é mais nobre e juridicamente mais valioso que outro interesse meramente particular.

Nesse sentido, ELSTER, no campo das ciências sociais, já advertia que “as noções, particularmente, de ‘vontade popular’, ‘interesse nacional’ e ‘planejamento social’ devem sua existência a essa confusão”<sup>119</sup>. Quais, pois, são as causas desta confusão? Em síntese, as teorias que não buscam a fundo a explicação, com dados concretos a confirmá-la, do funcionamento das entidades coletivas deliberativas.

Ao se ignorar que tais entidades podem ser reduzidas a uma congregação de indivíduos, portando interesses absolutamente divergentes, de modo que a cada rodada de deliberação um determinado interesse prevaleça, excluindo os demais, fala-se em interesse nacional ou público, que seria a deliberação utópica conciliadora de todos os interesses. Ao se crer neste resíduo de vontade geral, pensa-se no ente estatal como abstração teleológica, que possui intenções e vontades independentes da sua composição (indivíduos que o integram) e, por isso, atende apenas a interesses não-egoísticos.

Todavia, se houvesse, de fato, um *interesse público*, ele teria, *prima facie*, de ser algo coerente (não-contraditório) para ser utilizável como conceito. Se cada um possui uma concepção própria de interesse público, não havendo consenso geral sobre o que representa, na verdade pode caber qualquer coisa nesse conceito, de modo que absolutamente inútil<sup>120</sup>. Ou, ainda, se cada indivíduo ou grupo de indivíduos possui a sua noção de interesse público, e estes eventualmente tomarão parte na deliberação pública, é possível dizer que os interesses particulares (visão particular de interesse público) se confundem em algum momento, ainda que alternadamente, com o interesse público (visão deliberada de interesse público), tornando-se, pois, equivocado distingui-lo do interesse particular<sup>121</sup>.

---

<sup>119</sup> ELSTER, *Peças e engrenagens...*, op. cit., p. 182.

<sup>120</sup> Quanto à interpretação jurídica *em nome do povo*, FONTOURA, comentando a obra de Müller, é corretamente pragmático: “Só se pode falar de uma autêntica tomada de decisões em nome ‘do povo’ — salvo na utilização simbólica do termo, com justificações metafísicas e um programa estratégico de legitimação de praticamente qualquer interesse, já que o radicalismo democrático costuma funcionar mais em termos retóricos do que em termos concretos —, quando o trabalho dos juristas pode ser considerado de alguma maneira ainda compatível com os textos de norma pertinentes”. (FONTOURA, *Positivismo jurídico e pós-positivismo...*, op. cit., p. 86).

<sup>121</sup> Em sentido semelhante, ÁVILA fala em *indissociabilidade do interesse privado ao público*, pois não há entre eles relação de sobreposição, mas *relação de consunção* (ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, n. 11, Salvador/BA, set-nov 2007, p. 13-14).

Transplantando a discussão à prática jurídica, incorre-se em erro semelhante quando se supõe que o ordenamento jurídico consagra um interesse público específico, distinto e superior aos interesses privados. A crença, porém, não subsiste a um primeiro questionamento de ordem metodológica: como se pretende identificar o interesse público?

Se significa apenas inferir um objetivo visado pela disciplina legal, está-se no campo da técnica hermenêutica teleológica ou finalística. Desse modo, seria também inútil falar a mesma coisa por outra designação, a não ser que o intento seja tão somente embelezar o argumento.

Não obstante isso, no âmbito do Direito Público, e por decorrência no do Direito Tributário, a noção de interesse público é não raro utilizada para esconder um interesse muito particular: o de que a Fazenda deve ter privilégios não previstos em lei e, na dúvida exegética, seja, simplesmente por ser Fazenda, prestigiada em detrimento do contribuinte. Donde, então, essa conclusão extravagante de que a Fazenda, quando postula, está a promover o interesse público? Reside, por consequência de toda a argumentação exposta, naquela frágil ideia de que o interesse estatal está inerentemente vinculado ao tal interesse público.

Como se vem dizendo, as visões mais agradáveis sobre a realidade tendem a ganhar mais adeptos (*wishful thinking*), não tendo sido diferente na forma de encarar o interesse público. Sob esta óptica, a doutrina do Direito Administrativo induziu um princípio “implícito” que consolida um estatuto jurídico hospedeiro de ramificações nefastas: a supremacia do interesse público sobre o particular<sup>122</sup>.

Segundo ÁVILA, no seu célebre artigo sobre o tema, a principal consequência é que “decorreria desse ‘princípio’ a posição privilegiada do órgão administrativo nas relações com os particulares, malgrado sua limitação pelo ordenamento jurídico”<sup>123</sup>. Ora, isto, por si só, viola a premissa fundamental do Estado de Direito, segundo a qual tanto a ação individual quanto a ação estatal encontram limites na norma jurídica.

Ademais, é extremamente problemático assumir que “seria um ‘princípio jurídico’ (ou norma-princípio), cuja função primordial seria regular as relações entre o

---

<sup>122</sup> GRECO situa duas vertentes de estudo do tributo a partir da década de 1940: de um lado, a vertente constitucional, sob influência norte-americana, que “prestigiava os direitos e garantias individuais”; e, de outro, a administrativa, sob influência europeia, que “invocava como um de seus princípios fundamentais a supremacia do interesse público sobre o interesse particular” (GRECO, Crise do formalismo..., op. cit., p. 10-11).

<sup>123</sup> ÁVILA, Repensando..., op. cit., p. 1.

Estado e o particular”, já que “sua pressuposta validade e posição hierárquica no ordenamento jurídico brasileiro permitiriam que ele fosse descoberto *a priori*, sem o prévio exame da sua referência ao ordenamento jurídico (‘axioma’)”<sup>124</sup>.

Por isso, ÁVILA sustenta que o “princípio” da supremacia do interesse público sobre o particular não tem validade jurídica, pois não decorre sistematicamente das normas (os direitos e garantias *individuais* estão aí para dizê-lo), mas, ao contrário, se funda em base puramente filosófico-moral da auto-evidência (axiomática)<sup>125</sup>.

Ou, ainda, como já se argumentou alhures, “se esses critérios devem ser obtidos por meio da análise da Constituição e das normas contidas nas leis”, é indubitável que “perde a expressão ‘interesse público’ a sua relevância normativa como norma-princípio”<sup>126</sup>. O que de fato, pois, há é a “necessidade de previsão normativa para qualquer intervenção estatal, ficando o ‘interesse público’ sem significado autônomo”<sup>127</sup>; noutras palavras, “uma norma de preferência só pode ser uma norma individual e concreta, algo bem diverso de uma tendência abstrata”<sup>128</sup>.

Ademais, em texto voltado à evidenciação dos privilégios implícitos gozados pela Fazenda com supedâneo em tal princípio, em coautoria com BALTHAZAR, já tivemos oportunidade de nos pronunciar no sentido de que este “princípio (implícito) da supremacia do interesse público sobre o particular vem justificando a resolução de conflitos em favor da Fazenda, sem a preocupação com a melhor exegese da norma; mas, sobretudo, com vistas na repercussão socioeconômica da decisão judicial”<sup>129</sup>.

Ou seja, em vista desta *supremacia*, não são raras as “decisões judiciais, que acolhem o argumento demagógico (com viés orçamentário, social-democrata etc) a fim de empreender verdadeira interpretação *in dubio pro fisco*, de resto encampada pela bandeira do interesse público”<sup>130</sup>. Em virtude disso, não há exagero em afirmar que o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular é “um dogma até hoje descrito sem qualquer referibilidade à Constituição vigente”<sup>131</sup>.

<sup>124</sup> ÁVILA, Repensando..., op. cit., p. 2-3.

<sup>125</sup> ÁVILA, Repensando..., op. cit., p. 10-12.

<sup>126</sup> ÁVILA, Repensando..., op. cit., p. 18.

<sup>127</sup> ÁVILA, Repensando..., op. cit., p. 19.

<sup>128</sup> ÁVILA, Repensando..., op. cit., p. 21.

<sup>129</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; ROSSINI, Guilherme de Mello. Uma proposta de (re)leitura da noção de interesse público: os privilégios implícitos da Fazenda Pública em xeque. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte, n. 69, jul./dez. 2016, p. 668.

<sup>130</sup> BALTHAZAR; ROSSINI, Uma proposta de (re)leitura..., op. cit., p. 673.

<sup>131</sup> ÁVILA, Repensando..., op. cit., p. 21.

Após todas essas considerações, crê-se ter ficado claro que o estabelecimento das ideias ora expostas leva ao seguinte percurso científico: o jurista deve encarar as normas e demais ações estatais com frieza e objetividade analítica semelhante àquela empreendida pelas teorias sociais e econômicas apresentadas. Afinal, em última instância, é mesmo um conjunto de interesses individuais (e não entidades metafísicas) que o Estado representa e, pois, não há qualquer razão hermenêutica legítima para que os limites legais o constriam de forma mitigada, menos do que aos indivíduos isoladamente.

Ademais, tem-se como uma premissa fundamental deste trabalho que, no interpretar a norma tributária, nenhuma discriminação possa ser realizada entre pretensões do contribuinte e da Fazenda em função de elementos anti-hermenêuticos, isto é, calcados numa concepção de interesse público juridicamente (tanto quanto sociológica e economicamente) inválida. Diz-se anti-hermenêuticos, pois influenciam, de forma prejudicial, a concretização da norma jurídica, trazendo, ao âmbito de cogitação hermenêutica, dados não testáveis, sem validade científica, apenas escorados em velhos axiomas de um período incipiente da filosofia política.

ELEMENTOS ANTI-HERMENÊUTICOS	ELEMENTOS HERMENÊUTICOS
<i>Conceitos que, embora se refiram a dados fáticos, se sustentam apenas numa retórica intuitiva, especulativa ou utópica</i>	<i>Conceitos que, além de fundados em sólida construção teórica, não se furtam ao teste da verificabilidade</i>

Figura 11 - Quadro 1.3.3. – Comparativo elementos anti-hermenêuticos e elementos hermenêuticos

A chave, assim, para propor uma exegese de fato plausível sob a perspectiva científica deve ser apenas e tão somente a sua *fundamentalidade* (para ficar com MÜLLER) em elementos, gerados ou não pelo Direito, que de fato importam à compreensão da norma.

Nessa ordem de ideias, carregam-se para os Capítulos seguintes desta dissertação os seguintes pressupostos de análise. Primeiramente, a faticidade é, sim, sobremaneira relevante para a interpretação da norma tributária, já que compõe uma de suas facetas, o âmbito normativo, ao lado do programa normativo. Nada obstante, os fatos são estudados em sua profunda complexidade na órbita das ciências causais, de modo que se torna indispensável um método para o jurista lidar com os dados não-

gerados pelo Direito. Por outro lado, e finalmente, não deve influenciar a mentalidade do jurista axiomas sem qualquer referibilidade à ordem jurídica, posto que não resistem ao filtro de relevância pelo qual todo conhecimento externo deve passar antes de servir à operação jurídica.



## 2. SUBSÍDIOS ECONÔMICOS NA HERMENÊUTICA TRIBUTÁRIA

Além disso, enquanto é relativamente simples perceber a diferença entre proposições de ser *versus* dever-ser, o exercício cognitivo de aceitar certa proposição como ser pressupõe um consenso social prévio sobre critérios que ‘devem’ ser aceitos como capazes de estabelecer o que é (GICO JR., Ivo. Introdução ao Direito e Economia. In: TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direito e Economia no Brasil*. São Paulo: Atlas, 2012, p. 16-17).

No Capítulo anterior, buscou-se uma teoria do ordenamento jurídico que contemplasse não somente aspectos sintáticos (meios de produção e hierarquia das normas), mas também semânticos (conteúdo das normas).

Nesse intuito, a teoria de FRIEDRICH MÜLLER mostrou-se bastante pertinente, pois não se limita ao exame do programa normativo (o comando jurídico em si), debruçando-se outrossim sobre o âmbito normativo (recorte de realidade à norma incorporado). Este âmbito pode ser constituído tanto de elementos gerados pelo Direito (prescrição, decadência etc) quanto de elementos não-gerados (fenômenos econômicos, sociais, políticos, psicológicos etc).

Dito isso, para tratar dos elementos não-gerados pelo Direito, o jurista não pode contar apenas com instrumental analítico sintático do ordenamento. É preciso buscar a fonte de conhecimento fora da ciência jurídica, isto é, nas ciências que estudem os fenômenos causais referidos pela norma.

Todavia, parcela expressiva da doutrina qualificada do Direito Tributário, influenciada pelo clássico ALFREDO A. BECKER, mantém resistência à utilização de dados da realidade na interpretação da norma tributária, sob o receio de aviltar a autonomia do Direito em face das demais ciências. Sem embargo, já é possível encontrar movimentos disruptivos na seara tributária, a exemplo do trabalho desenvolvido por PISCITELLI, que busca conferir, na interpretação da norma tributária, lugar importante às consequências fáticas (elementos da realidade), cuja compreensão, ainda vale gizar, depende do auxílio das ciências causais.

Ademais, sob a perspectiva da teoria dos sistemas autopoieticos, a utilização de dados externos é não só possível, como um imperativo de manutenção do sistema. Ao passo que o mecanismo operacional de cada sistema é fechado ao ambiente (somente o Direito pode decidir o lícito e o ilícito), há uma abertura cognitiva para receber as informações externas, as quais devem passar por um filtro de relevância, isto é, somente são processadas e utilizadas no interior do sistema receptor se contribuírem para o desenvolvimento deste.

Assim, a interdisciplinaridade no Direito é desejada, pois permite o aperfeiçoamento da hermenêutica sem violar sua autonomia científica, vale dizer, os atos jurídicos praticados continuam sendo legitimados apenas pelas normas, embora se sirvam, no momento da argumentação sobre a melhor aplicação normativa, de conhecimentos externos.

Derradeiramente, propôs-se uma concepção de ordenamento tributário racionalizante, ou seja, que excluísse da cogitação hermenêutica qualquer elemento fundado em axiomas ideologizados, não racionalizáveis e sem referibilidade à ordem jurídica. Logo, ditos princípios implícitos que ostentassem tais características, como o da supremacia do interesse público sobre o particular, não deveriam mais integrar o ferramental de análise jurídica.

Nada obstante, nas linhas que seguem, passa-se a investigar os modos pelos quais a doutrina tributária até o momento encontrou para lidar com os fenômenos econômicos, os mais recorrentes nesta seara jurídica.

Inicia-se com o estudo da doutrina da interpretação econômica, que se desdobrou em algumas variantes, embora nem todas excludentes entre si, mas, por vezes, complementares no exame da norma tributária.

Ao depois, trata-se de uma variante específica relativamente nova à doutrina brasileira, de origem norte-americana e traduzida por “análise econômica do Direito”. Possui duas vertentes bastante distintas: uma de caráter normativo e outra, positivo. Apenas a última, em razão do mero caráter descritivo, não retira a subordinação do intérprete à norma jurídica e, pois, se coaduna com as exigências da legalidade na operação hermenêutica.

Tal análise econômica descritiva, ainda, produz os subsídios necessários para que o intérprete constitua o já comentado âmbito normativo, isto é, permite a significação dos conceitos importados da ciência econômica, bem como o controle de suas repercussões práticas. Dessa forma, os aspectos semânticos e pragmáticos do texto normativo se entrecruzam, pois somente é possível estabelecer generalizações teóricas testáveis com dados empíricos, vale dizer, cujas hipóteses possam ser confirmadas na realidade.

Todavia, para manejar o conhecimento produzido fora da ciência jurídica, faz-se necessário um método que contemple algumas regras básicas. Primeiro, como selecionar este conteúdo. Segundo, como condicioná-lo aos objetivos inferidos da norma. Terceiro, como avaliar sua pertinência à interpretação da norma.

Finalmente, encerra-se com alguns exemplos que ilustram a distinção entre utilizar a análise econômica para subordinar o Direito aos critérios econômicos e interpretar a norma à luz dos efeitos econômicos (consequências). Assim, se o diálogo com a ciência econômica ficar restrito à angariação de subsídios para a argumentação jurídica, que deve mirar, em última instância, sempre a concretização da norma jurídica, não há motivos para se pensar em violação da autonomia do Direito.

## 2.1. A SAGA DOUTRINÁRIA DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

Nas primeiras aparições do termo “interpretação econômica”, este esteve relacionado à doutrina alemã, desenvolvida por ENNO BECKER quando do exercício do cargo de juiz do Superior Tribunal Administrativo de Oldenburg, entre 1906 e 1918. No ano de 1919, foi também um dos idealizadores do novo Código Tributário Alemão, entre cujos propósitos estava o de evitar que as diferentes formulações do Direito Civil implicassem tratamentos anti-isonômicos para atos de conteúdo econômico idêntico.

Além das críticas quanto à legitimidade dos parâmetros econômicos para a caracterização de atos jurídicos, a doutrina de ENNO BECKER, segundo MAURO JOSÉ SILVA, ainda sofreu de uma injusta associação com a doutrina nazista. Vale dizer, a legislação tributária no auge nazista não era a originária do Código de 1919, tendo sido alterada em 1931 e depois, novamente, em 1934, quando finalmente é incluído o dispositivo legal que comandava uma interpretação *de acordo com a visão do mundo nacional socialista*<sup>132</sup>.

Assim, SILVA esclarece que “tanto a origem das ideias de Enno Becker são anteriores ao ideário nazista quanto o uso delas foi mantido após a derrota alemã na segunda guerra até 1977”, de modo que “esses dois fatos são suficientes para confirmar o equívoco da associação da interpretação econômica com o nacional socialismo hitleriano”<sup>133</sup>.

SCHOUERI, a seu turno, sustenta que “há que levar em conta que a delicada situação econômica que enfrentava a Alemanha recomendava a criação de normas tributárias que pudessem coibir a liberdade de que gozavam os contribuintes”

---

<sup>132</sup> SILVA, Mauro José. Interpretação Econômica e sua Equivalência a uma Interpretação Teleológica no Contexto do Pluralismo Metodológico. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 24, São Paulo, 2010, p. 374.

<sup>133</sup> SILVA, Interpretação Econômica e sua Equivalência..., op. cit., p. 374-375.

com vistas a “estruturarem seus negócios de modo a obter o resultado econômico desejado mas evitando o surgimento do fato jurídico tributário”<sup>134</sup>.

O autor, a título ilustrativo, refere-se ao “caso MITROPA”, em que se discutia a legitimidade de uma reestruturação societária que buscava escapar do então imposto do selo:

Constituída em 1905 uma sociedade por ações que tinha objeto a mineração, duas assembleias de acionistas, ocorridas em 1916, modificaram seu objeto social (passando a comércio de material ferroviário) e denominação; em seguida, transferiu-se sua sede social e, mais uma vez, denominação e objeto (que passava a ser compra e venda de vagões-dormitórios, vagões-restaurantes, vagões e trens de luxo). No entendimento do Fisco alemão, tais atos societários caracterizariam a criação de uma nova sociedade, sujeita, portanto, ao imposto de selo. Os tribunais, entretanto, entenderam que a legislação do imposto do selo não tinha preceito que impedisse a realizações dos negócios elusivos retratados<sup>135</sup>.

Sem embargo das resistências teóricas, proliferaram trabalhos acadêmicos visando à aproximação entre Direito e Economia, dada a necessidade de razoavelmente se entender os *âmbitos da vida* em que sucede a intervenção jurídica. Todavia, como em todo processo de massificação, colocou-se, sob um mesmo enquadramento genérico, estudos muito distintos nos seus métodos e finalidades.

Em monografia dedicada ao tema nos idos da década de 1980, JOHNSON BARBOSA NOGUEIRA incumbiu-se de apresentar oito variantes da interpretação econômica que, a seu ver, não poderiam ser confundidas.

A primeira delas seria a da “busca da substância econômica com o desprezo da forma jurídica”, sendo a terceira variante sua forma radical, já que ambiciona a “identidade dos efeitos econômicos” para se ter o mesmo tratamento jurídico. Ambas, adverte o autor, “são antimetódicas por excelência, à medida que deixam o intérprete livre, sem se subordinar a uma certa estrutura legal (voluntarismo amorfo)”<sup>136</sup>. Não obstante as duras críticas, o célebre nome de AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO chegou a ser a elas associado<sup>137</sup>.

A segunda variante, por outro lado, tem propósito diametralmente oposto: “busca sacrificar a realidade pelos conceitos”. A quarta e quinta variantes possuem a “mesma índole intelectualista racionalista” da segunda, porém “enfrentam a necessidade de captar o aspecto valorativo do fato tributário com um processo técnico diferente, o da

<sup>134</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 755.

<sup>135</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 755.

<sup>136</sup> NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1982, p. 98.

<sup>137</sup> SILVA, *Interpretação Econômica e sua Equivalência...*, op. cit., p. 378.

noção de abuso de formas e o conceito polêmico de abuso de direito, gerado curiosamente no próprio Direito Privado”<sup>138</sup>. Inusitadamente, ALFREDO AUGUSTO BECKER é considerado um dos autores que estariam enquadrados na quinta variante do abuso de direito<sup>139</sup>.

A sexta variante se confundiria com a tradicional interpretação teleológica, porém voltada às especificidades do conteúdo da norma tributária. Nesse caso, dentre muitos nomes, desponta o do autor alemão HENRICH BESSE, para quem, aduz SILVA, “a interpretação econômica é uma forma de aplicação do método teleológico de investigação jurídica”<sup>140</sup>.

Já a sétima e oitava variantes apresentadas recolocam o problema nos fatos, porém “não souberam encontrar o caminho do método empírico-dialético, ficando apenas na intuição”. Vale dizer, a sétima, comenta NOGUEIRA, não é bem definida, buscando uma “objetivação do anseio de se valorar o fato” sem explicar como se chegaria a tanto. A oitava, a seu turno, “já é marcada por uma base filosófica culturalista”, não se dando conta de que “o fato cultural não pode ser conhecido com a cisão do seu substrato e de seu sentido, como se pudesse haver uma interpretação do fato (substrato) e depois uma interpretação da lei (sentido)”<sup>141</sup>.

VARIANTES DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA			
1. SUBSTÂNCIA ECONÔMICA	2. CONCEITOS	3. IDENTIDADE DOS EFEITOS ECONÔMICOS	4. ABUSO DE FORMAS
5. ABUSO DE DIREITO	6. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA	7. VALORAÇÃO DOS FATOS	8. INTERPRETAÇÃO DOS FATOS

Figura 12 - Quadro 2.1. – Variantes da interpretação econômica

Assim, é fácil perceber que a interpretação econômica pode ser associada a propostas metodológicas de hermenêutica jurídica muito distintas entre si. Não por outra razão que, elucida SILVA, alguns juristas substituíram o carregado termo *interpretação econômica* por outros mais autorais por assim dizer, isto é, que não implicassem a adesão a nenhuma escola ou vertente previamente instituída.

<sup>138</sup> NOGUEIRA, *A Interpretação Econômica...*, op. cit., p. 98.

<sup>139</sup> SILVA, *Interpretação Econômica e sua Equivalência...*, op. cit., p. 378.

<sup>140</sup> SILVA, *Interpretação Econômica e sua Equivalência...*, op. cit., p. 378.

<sup>141</sup> NOGUEIRA, *A Interpretação Econômica...*, op. cit., p. 99.

Dessa forma, MARCO AURÉLIO GRECO passou a denominar de *consideração econômica* o método interpretativo que leve em conta “a variável econômica ao lado dos aspectos jurídicos, mercadológicos e concorrenciais, entre outros, para saber qual realmente é o conteúdo do fato”<sup>142</sup>.

Por sua vez, FERNANDO AURÉLIO ZILVETI utilizou da mesma denominação para se referir a “uma interpretação mais livre de conceitos jurídicos, especialmente daqueles com significado flexível”<sup>143</sup>.

E, ainda, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES não foi menos direto ao fazer a distinção segundo a qual “uma coisa é a interpretação econômica do fato tributário, atribuída precipuamente aos economistas. Outra, bastante diferente, é, para o jurista, a chamada consideração econômica na interpretação da lei tributária, explorada pela doutrina germânica”<sup>144</sup>.

Na doutrina estrangeira, tem-se de WILHEM HARTZ, que exerceu o cargo de juiz no mais alto tribunal tributário da Alemanha, uma posição sem comprometimento expresso com qualquer das vertentes antes expostas, mas que se escora na ideia, a respeito dos fatos geradores, de que “importante é compreendê-los em seu real conteúdo econômico de modo que casos com idêntico substrato econômico recebam tratamento tributário isonômico”<sup>145</sup>.

Ainda, os também alemães KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG, segundo a tradução para a língua portuguesa, optaram pela noção de *ponto de vista econômico*, que, para os autores, “não é nenhum método especial do Direito Tributário, mas é parte da interpretação teleológica da lei, uma vez que as leis tributárias oneram acontecimentos e condições econômicas”<sup>146</sup>.

Em síntese, conclui SILVA que mesmo “tomadas todas essas lições, não parece possível traçarmos os contornos que diferenciam o conteúdo das expressões ‘interpretação econômica’, ‘critério econômico’, ‘consideração econômica’ e ‘ponto de vista econômico’”. O que, de fato, se percebe é que “mesmo os doutrinadores mais respeitados do Direito Tributário parecem evitar a adoção da expressão ‘interpretação

---

<sup>142</sup> SILVA, Interpretação Econômica e sua Equivalência..., op. cit., p. 376. No texto do autor, encontra-se literalmente: “Afirmo, sim, ser pertinente a consideração dos aspectos econômicos do caso, ao lado dos demais de caráter jurídico formal” (GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 485).

<sup>143</sup> SILVA, Interpretação Econômica e sua Equivalência..., op. cit., p. 376.

<sup>144</sup> BORGES, Um Ensaio..., op. cit., p. 112.

<sup>145</sup> SILVA, Interpretação Econômica e sua Equivalência..., op. cit., p. 377.

<sup>146</sup> SILVA, Interpretação Econômica e sua Equivalência..., op. cit., p. 377.

econômica””, e isto “não pelo conteúdo que entendem nela contido, mas como uma fuga do sentido pejorativo que o rótulo carrega”<sup>147</sup>.

Notadamente, o pior dos rótulos de que se cogita é aquele associado à doutrina alemã da *consideração econômica do fato gerador*, cujo precursor foi o já citado ENNO BECKER, tendo, no Brasil, sido alvo de severas críticas por parte de ALFREDO A. BECKER no que concerne à suposta afronta que tal doutrina implicaria à autonomia do Direito face às demais ciências.

No presente trabalho, já se demonstrou que há necessidade de diálogos interdisciplinares, férteis de maneira especial no campo tributário, para a constituição do âmbito normativo, isto é, o recorte da realidade incorporado à norma (*conteúdo imediatamente referido*) e os fatos a ela sujeitos (*conteúdo mediatamente referido*). Isso porque, como dito à exaustão, o legislador se apropria de conceitos formados noutras ciências (“causais”) para estabelecer disciplina jurídica aos fenômenos da vida a que se referem tais conceitos.

Dessa maneira, é imperiosa a análise de cada uma das variantes, com o fim de definir quais delas (se houver) contribuem para a empreitada interdisciplinar necessária.

### 2.1.1. Análise crítica das oito variantes de Nogueira

No tocante à variante do *desprezo às formas jurídicas*, as críticas que recebe são absolutamente pertinentes. Isso porque há, no Direito, o intento de se criarem regras gerais e abstratas a fim de abarcar, na disciplina estabelecida, um número considerável de casos concretos, evitando-se o casuismo puro. Mesmo o sistema do *common law*, vale dizer, extrai dos precedentes uma *ratio* que se pretende aplicável a uma generalidade de casos futuros.

Assim, a doutrina que busca eliminar as categorias jurídicas, os conceitos no interior dos quais se congregam múltiplas situações fáticas, tem dois principais efeitos devastadores. O primeiro é ignorar aquela conformação teleológica de que fala MÜLLER<sup>148</sup>, pela qual passam os conceitos internalizados pelo Direito, pois, se as formalizações jurídicas de nada servem, a faticidade da norma é sempre encarada na forma bruta, isto é, exatamente como entendida na “ciência pré-jurídica”. Isto, por si só,

---

<sup>147</sup> SILVA, Interpretação Econômica e sua Equivalência..., op. cit., p. 379.

<sup>148</sup> MÜLLER, Métodos..., op. cit., p. 44.

implica, sem sombra de dúvidas, um aviltamento da autonomia do sistema jurídico na criação dos artificios que julga adequados para a regulação social.

O segundo, que é consequência do primeiro, consiste na perda de segurança jurídica, pois as categorias estão aí para diminuir as complexidades, e, quando a formalização jurídica não tem mais importância, resta buscar outras formas (sem referibilidade à ordem jurídica) de acomodar os fatos às suas respectivas disciplinas.

Assim, pode-se tender à comentada *identidade dos efeitos econômicos* (terceira variante), porém isto, na sua plenitude, é uma utopia, dada a também imensa complexidade da fenomenologia econômica. De conseguinte, é necessário definir apenas alguns elementos afins para distinguir um fato do outro. Seja como for, certo é que a qualificação jurídica acabará fundada em critérios outros que não a norma jurídica, de modo que tal variante desagua em ruptura com qualquer modelo de base positivista.

Sem embargo dessas considerações, parece ter havido certo excesso no enquadramento da doutrina de AMILCAR FALCÃO (ao lado de GRIZIOTTI, por exemplo, um dos maiores alvos de nosso BECKER) nesse carregado rótulo do *larvado voluntarismo amorfo*<sup>149</sup>.

Primeiro, porque FALCÃO sempre foi enfático ao sustentar que, em sua proposta metodológica, “nem há uma interpretatio abrogans, nem o intérprete tem uma função corretora ou corretiva da lei tributária, ou da lei em geral, nem há uma interpretação própria, peculiar ou inerente ao direito tributário”. Longe disso, o que entendia existir ao Direito Tributário era “uma técnica especial, como também acontece nas demais disciplinas jurídicas, quanto ao modo de considerar os fenômenos, fatos ou situações relevantes para a tributação, e de pesquisar-lhes o conteúdo, a essência”<sup>150</sup>.

Com efeito, na sequência deste seu artigo célebre publicado na metade da década de 1950, o autor, em suas reflexões, compreende que “a lei tributária indica um fato, ou circunstância, como capazes de, pela sua configuração, dar lugar a um tributo”, porém “considera êsse fato em sua consistência econômica e o toma como índice de capacidade contributiva”<sup>151</sup>.

Dessa maneira, não admite uma interpretação desvinculada em absoluto de roupagem jurídica, mas “o que à interpretação se permite e se recomenda é que, quando

---

<sup>149</sup> NOGUEIRA, *A Interpretação Econômica...*, op. cit., p. 99.

<sup>150</sup> FALCÃO, Amilcar de Araújo. *Interpretação e Integração da Lei Tributária*. In *Revista de Direito Administrativo*, v. 44, 1955, p. 31.

<sup>151</sup> FALCÃO, *Interpretação e Integração...*, op. cit., p. 32.



fôr o caso, dê à lei a inteligência que melhor se compatibilize com aquela regra”, não havendo nisso “nenhuma violência contra a norma legal, mas, diversamente, assim se obtém a atuação do seu comando, em tôda a plenitude”<sup>152</sup>. Não podendo ser mais claro, finalmente diz: “ao contrário, a tributação terá que resultar da lei”<sup>153</sup>.

Nada obstante, isto não o exime completamente de críticas. Parece ter incorrido no equívoco de retirar, ao menos em parte, o *poder conformador* da norma jurídica. É que foi bastante direto ao afirmar que “se alguma inequivalência ocorrer entre a forma jurídica e a realidade econômica, cumpre ao intérprete dar plena atuação ao comando legal e, assim, atendo-se àquela última, fazer incidir o tributo que lhe é inerente”<sup>154</sup>.

Ou seja, não permite que a ordem jurídica confira a determinada forma um tratamento especial por razões outras que não sejam relacionadas à fenomenologia econômica. No entanto, o Direito é repleto desses casos em que algumas formalidades são exigidas, e cuja ausência implica a ineficácia jurídica do ato, por razões que o sistema de mercado pode não entender ou não conseguir processar sem a devida contextualização na ordem jurídica.

Apenas para não ficar em reflexões muito abstratas, tome-se o exemplo da prescrição e da decadência, institutos da espécie exclusivamente *gerados pelo Direito* na lexicografia mülleriana e cujos propósitos são frequentemente mal compreendidos pelo agente de mercado que visa a anular um ato nitidamente viciado ou cobrar uma dívida antiga.

Por outro lado, a variante que *sacrifica a realidade pelos conceitos do Direito Tributário* (segunda variante)<sup>155</sup> incorre em vícios inerentes à posição extrema oposta. É dizer, do mesmo modo que a ausência da forma jurídica leva ao voluntarismo – ou, ainda, como quer ATIENZA, ao *decisionismo metodológico*<sup>156</sup> –, a ausência de compreensão fática no exame da norma cria uma insuficiência suprida por fatores

<sup>152</sup> FALCÃO, *Interpretação e Integração...*, op. cit., p. 33.

<sup>153</sup> FALCÃO, *Interpretação e Integração...*, op. cit., p. 35.

<sup>154</sup> FALCÃO, *Interpretação e Integração...*, op. cit., p. 34. BECKER, a seu turno, utilizando da mesma estrutura silogística, conclui o exato oposto: “Mas, se alguma inequivalência ocorrer entre a forma jurídica e a realidade econômica, cumpre ao intérprete dar plena atuação ao comando legal e, assim, atendo-se àquela última, fazer incidir o tributo que lhe é inerente” (BECKER, *Teoria Geral...*, op. cit., p. 136).

<sup>155</sup> O autor, quanto a esta variante, fala também de formação de conceitos de Direito Tributário independentes dos conceitos provenientes do Direito Privado (NOGUEIRA, *A Interpretação econômica...*, op. cit., p. 19-20). Nesse caso, a crítica se volta sobretudo contra a ideia de que, a depender da relação jurídica estudada, os mesmos conceitos mudem de significado, em direta afronta à unidade do Direito.

<sup>156</sup> ATIENZA, *Las razones...*, op. cit., p. 6 (versão digital).

irracionais.

É que, como restou assentado no estudo da *teoria estruturante* mülleriana, uma das facetas da norma, o *âmbito normativo*, compreende não propriamente a imputação jurídica (afeita ao *programa normativo*), mas “o nexos formulado em termos de possibilidade real de elementos estruturais que são destacados da realidade social na perspectiva seletiva e valorativa do programa da norma e estão via de regra conformados de modo ao menos parcialmente jurídico”<sup>157</sup>.

Dessa forma, se a referência exclusiva a elementos da realidade destrói a autonomia do sistema jurídico, a total ausência dessa espécie de referência conduz ao absurdo de um sistema jurídico alicerçado numa realidade derivada da mera intuição dos seus operadores, já que estes não detêm a capacidade, tal como os cientistas causais, de descrevê-la com precisão científica. De conseguinte, é produzido um discurso que expõe conclusões coerentes com as premissas estabelecidas; porém, sendo as premissas falsas (o conhecimento da realidade sobre que incidem os efeitos jurídicos), as conclusões têm a mesma infortunada sorte.

Ou seja, muito daquilo que por um bom tempo se chamou de ensimesmamento, elitização e inabilidade dos operadores do Direito para lidar com problemas reais, tendo gerado espécies de *sociologismo jurídico*<sup>158</sup> que propunham o abandono da argumentação fundada na norma positiva<sup>159</sup>, deve-se à desconsideração do exame metodologicamente ordenado da faticidade referida pela própria norma<sup>160</sup>.

Ainda noutras palavras, o Direito somente é útil (eficaz) se suas operações internas surtirem os efeitos pretendidos no ambiente social. Caso, porém, a realidade cogitada na interpretação jurídica não for aquela mesma que é vivida – respeitada sempre a sua parcial conformação axiológica –, é natural que os fins almejados pela norma não sejam alcançados e, por consequência, o sistema jurídico se tornará inútil,

<sup>157</sup> MÜLLER, *Métodos...*, op. cit., p. 42.

<sup>158</sup> Este o mesmo diagnóstico realizado por SCHOEURI, segundo o qual: “Vê-se, em síntese, a consideração econômica e o abuso de formas jurídicas recaírem, indevidamente, em métodos jurídico-sociológicos que levam a uma avaliação econômica da situação fática. O exagero levou a um raciocínio que parte da situação fática, atrás de uma solução, sem que se busque interpretar o texto normativo, a fim de investigar se é possível a construção de uma hipótese tributária que alcance aquela situação. Chega-se a resultados próximos ao que se viu na Escola Livre do Direito, com os perigos daí decorrentes. Como visto, tais institutos não se prestam a tanto, o que levou a doutrina mais moderna a recolocar ambos os institutos no campo da interpretação teleológica, firmando-se, daí, na busca da construção da norma jurídica a partir de sua finalidade” (SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 776).

<sup>159</sup> FERRAZ JR., *A Ciência...*, op. cit., p. 4 (versão digitalizada).

<sup>160</sup> Relembre-se da distinção feita entre fechamento operacional e abertura cognitiva. Traçando, pois, um paralelo com a teoria sistêmica, pode-se dizer que, no afã de defender o fechamento operacional do sistema, a jurisprudência dos conceitos acaba sacrificando a abertura cognitiva necessária à evolução e funcionamento do sistema (LUHMANN, Niklas. *Law as...*, op. cit., p. 106).

inócuo – ou, ainda pior, danoso pela ausência de controle dos efeitos concretos dos seus atos que podem desviar-se num sentido contrário ao propósito normativo. Como já se disse, em tais casos preserva-se, na melhor das hipóteses, tão-só uma coerência interna em discurso pretensamente autossuficiente, o que, em si, já é de duvidoso valor teórico.

Para finalizar o argumento, gize-se que o legislador não cria um universo totalmente novo para regulá-lo, como se estivesse se divertindo num cenário integralmente virtual. Cria apenas artificialidades que interferem numa realidade dada, a qual é descrita e estudada em toda sua complexidade por ramos do saber científico.

Logo, para ser bem sucedido no intento de moldar a realidade conforme sua vontade política, o legislador deve estar embasado e ter como premissa a realidade tal qual descrita pelos cientistas causais. Por exemplo, posto o sistema capitalista de livre iniciativa, o legislador – tal qual o jurista no momento *a posteriori* de aplicação da norma – não pode ignorar que vigora a lei da oferta e da procura, variando o preço dos produtos e serviços conforme tal.

Todavia, isto significa que o legislador nada pode então criar de novo? Com certeza pode, mas, quando o fizer, saberá que estará inserindo um elemento artificial num contexto real, de modo que, para bem entender o primeiro, é preciso conhecer a fundo todas as suas implicações com o último, pois apenas da interação entre ambos é que resulta a eficácia jurídica.

Por tudo isso, conclui-se que a variante que confere importância única aos conceitos, em detrimento do exame da realidade, tampouco se presta a constituir o âmbito normativo tal como proposto neste trabalho.

O mesmo raciocínio, porém, não se aplica à variante do *abuso de forma ou abuso de direito* (quarta e quinta variantes). Sem a pretensão de aprofundar no tema, que, por si só, exige um ensaio completo à parte, cumpre realizar uma distinção entre mitigar, em certos casos, a blindagem do revestimento jurídico e simplesmente considerá-lo irrelevante para o tratamento jurídico a ser dispensado.

É que, ao se criarem as categorias jurídicas, tem-se em mira que o indivíduo deseja alcançar determinados objetivos. Assim, com a escusa do exemplo grosseiro, imagine-se que uma sociedade empresária possua dois sócios e cada um comanda setores bastante distintos da empresa. Com o tempo, verifica-se uma incompatibilidade em manter os dois setores sob a direção da mesma sociedade.

Nesse caso, o ordenamento jurídico prevê o instituto da cisão, que permite o desmembramento da sociedade anterior em mais de uma nova e autônoma pessoa

jurídica, resolvendo o problema apontado. No entanto, suponha-se, ainda, que, por alguma razão (com ainda mais esforço imaginativo, cria-se juridicamente legítima), a legislação crie restrições tributárias tão somente para sociedades fruto de cisão. Surge, pois, a dúvida: poderia, em vez de realizar a cisão, os sócios simplesmente extinguirem a sociedade e criarem duas novas sem qualquer vínculo com a anterior?

Analisando-se a situação hipotética nos estreitos limites da sua singeleza, nota-se que o resultado prático, quer na cisão, quer na extinção seguida de constituição, é idêntico. Porém, se os sócios optarem pela segunda via, não sofrem a restrição tributária da primeira. A princípio, seria lógico que, então, optassem pela segunda.

No entanto, a teoria do abuso de formas preconiza que a utilização de meios jurídicos não convencionais, unicamente com vistas ao gozo de vantagens que não seria possível pela forma usual, constitui um ilícito. De volta ao exemplo, como o objetivo dos sócios (*business purpose*) não era extinguir a unidade empresarial, mas simplesmente continuá-la em duas partes distintas e autônomas, entende-se que a extinção seguida de novas constituições societárias é mera dissimulação que não pode ser tutelada pelo Direito<sup>161</sup>.

QUADRO COMPARATIVO DE SITUAÇÕES JURIDICAMENTE EQUIVALENTES	
1ª HIPÓTESE	2ª HIPÓTESE
EMPRESA "AB" CINDE EM	EMPRESA "AB" ENCERRA ATIVIDADES
EMPRESA "A"                      EMPRESA "B"	MESMOS SÓCIOS CRIAM EMPRESA "A" E EMPRESA "B"

Figura 13 - Quadro 2.1.1. – Quadro comparativo de situações juridicamente equivalentes

Deixando de lado o mérito de casos específicos que geram densas polêmicas

<sup>161</sup> SCHOUERI apresenta ainda dois casos extremos de consideração econômica ocorridos na Alemanha da primeira metade do século XX. Primeiro, o caso da “participação anã” (*Zwerganteile*), que descreve assim: “Tendo a legislação tributária comparado a uma compra e venda de um terreno a transação envolvendo a totalidade das ações de uma empresa cujo único ativo relevante fosse um terreno, versou a lide sobre situações em que houve a transferência de 99,5% das ações de uma tal sociedade. O Tribunal de Finanças do *Reich* entendeu que uma ‘participação anã’ é economicamente irrelevante, já que não permite qualquer influência sobre a sociedade”. Daí a situação fática dever ser considerada como se todas as ações estivessem nas mãos de uma só pessoa, conforme previsto na hipótese tributária” (SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 763).

Segundo, o caso do “julgado do centavo” (*Pfennig-Urteil*), que retrata da seguinte maneira: “Tendo o legislador previsto certo benefício tributário para quem tivesse salário de até 500 marcos, enfrentava-se caso de trabalhador com salário de 499,99 marcos; o tribunal do *Reich* entendeu que a diferença era economicamente irrelevante e negou o benefício” (SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 763).

no Direito Tributário, inclusive eventuais existentes a respeito do exemplo descrito, é possível notar a diferença com as variantes anteriores da interpretação econômica. Em vez de sacrificar a realidade ou a forma jurídica, propõe-se respeitar as formas até o limite em que o indivíduo continue visando às finalidades para as quais o instrumento jurídico foi criado.

BECKER, por outro giro, é associado a esta variante por ser dela um ferrenho crítico. Segundo o autor gaúcho, a categoria do abuso de direito e de formas jurídicas não é jurídica, pois somente há o uso lícito e o ilícito. Isto é, “desde o momento em que o limite legal foi ultrapassado (por violação de regra jurídica ou eficácia jurídica), o uso do Direito não está mais em causa”, pois o sujeito “age contra a regra jurídica ou contra a eficácia jurídica e, conseqüentemente, age sem Direito algum; seu ato é, pura e simplesmente, ilegal”<sup>162</sup>.

Além disso, BECKER não vê qualquer ilicitude na escolha de determinada forma jurídica em detrimento de outras. Ao revés, sustenta que “quem age ilegalmente (ilicitamente) é o intérprete que abstrai a estrutura jurídica para se fixar na realidade econômica”, ao passo que “o contribuinte que escolheu a estrutura jurídica de evasão agiu legalmente (juridicamente)”<sup>163</sup>.

Todavia, os argumentos não convencem. Primeiro, pois o abuso do direito é sim uma espécie de ilicitude, mas merece uma categorização autônoma em razão do modo sutil pelo qual se fere a lei. Ou seja, não é uma atitude translucidamente contrária, mas que dissimula o ato para fazer parecê-lo legal; pode estar formalmente de acordo, mas materialmente, segundo a finalidade da norma, é desconforme.

Depois, quanto à escolha de qualquer forma jurídica, já se disse que o contribuinte<sup>164</sup> pode dissimular o ato econômico mediante o uso de formas jurídicas alternativas, o que pode não ser tutelado pela ordem jurídica por aviltar a teleologia normativa<sup>165</sup>. Em suma:

---

<sup>162</sup> BECKER, *Teoria geral...*, op. cit., p. 149.

<sup>163</sup> BECKER, *Teoria geral...*, op. cit., p. 137. Ressalte-se que o autor utiliza a categoria evasão para se referir ao planejamento tributário lícito e fraude ao ilícito, embora, hodiernamente, seja mais comum se falar em elisão (lícito) e evasão (ilícito).

<sup>164</sup> Neste aspecto, NOGUEIRA comenta que o abuso de direito se manifesta tanto no abuso de formas pelo contribuinte, quanto, pelo Fisco, na quebra da igualdade de tratamento jurídico a atos materialmente idênticos, embora sob distintos revestimentos jurídicos (NOGUEIRA, *A Interpretação econômica...*, op. cit., p. 18).

<sup>165</sup> “A mudança política, social e fática levou a uma mudança de mentalidade que repercutiu no modo pelo qual devem ser compreendidas as condutas do Fisco e do contribuinte. Em relação à conduta do Fisco questionam-se as finalidades de sua ação, bem como a destinação e a aplicação dos recursos arrecadados e sua compatibilidade efetiva com as políticas públicas que devem subsidiar; em relação à

A consideração econômica, neste sentido, convida o intérprete/aplicador a investigar se a hipótese tributária exige a celebração de um negócio jurídico, como pressuposto para a tributação, ou se esta se dará na ocorrência de uma série de fatos, geralmente presentes no bojo daquele negócio mas que igualmente podem ocorrer sem que o último se concretize.

[...] O que se tem nos dispositivos legais concernentes ao abuso de formas é um mandamento no sentido de se buscar a finalidade de uma regra, confrontando-a com estruturas que a contrariem. O fato de uma estrutura ser inusual, carente de fundamentação econômica, ou de parecer ao aplicador que faria mais sentido, economicamente, que outro comportamento fosse adotado, são indícios de que aquela estrutura pode ser contrária à finalidade da norma que a contempla<sup>166</sup>.

Demais disso, vale ressaltar que a classificação de NOGUEIRA comporta variantes não excludentes. A variante, por exemplo, que identifica na interpretação econômica uma espécie de *interpretação teleológica* (sexta variante) não é oposta à variante recém comentada do abuso de direito e de formas jurídicas.

É que, em ambas, a preocupação está centrada nos objetivos da norma, ou melhor, nos objetivos visados com a inserção de certos institutos no bojo de normas jurídicas. A bem da verdade, a teoria do abuso de formas pressupõe a interpretação teleológica dos instrumentos jurídicos utilizados para realizar as simulações.

Nessa esteira, TORRES é categórico ao afirmar que “a tributação dos atos simulados ou inválidos, mas economicamente eficazes, visa a adequar a consequência econômica à jurídica, consequências estas que se obtêm pela subsunção do fato concreto na norma interpretada segundo critério teleológico”<sup>167</sup>. Logo, não é exagerado dizer que a variante da interpretação teleológica contempla a do abuso de formas.

No mais, referido autor sustenta que “o método teleológico leva em conta a finalidade e o objetivo da norma”, e “traduz-se, no campo tributário, e em outros ramos do Direito, na interpretação econômica (ou consideração econômica - wirtschaftliche Betrachtungsweise para os alemães)”<sup>168</sup>.

Ainda, de acordo com SCHOUERI, os limites da consideração econômica na interpretação teleológica são: (i) a situação fática não se subsume à hipótese

---

conduta do contribuinte questiona-se a existência de um fundamento substancial que a justifique (razão ou motivo para o exercício da liberdade de contratar)” (GRECO, Crise do formalismo..., op. cit., p. 15).

<sup>166</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 767 e 772. Evidentemente, a consideração econômica não pode servir para embasar a analogia tributária, que encontra óbice legal expresso no ordenamento brasileiro e cujo liame é deveras tênue em relação à equivalência jurídica dos fatos: “Este ponto – diga-se desde já – não pode passar despercebido, quando se cogita da hipótese de estender a figura do abuso de formas jurídicas ao caso brasileiro: se por vezes é o caso que se resolveria por mera interpretação teleológica da norma eludida, outras situações haverá em que se estará diante de vera analogia, cujo emprego, no Brasil, é restringido pelo §1º do artigo 108 do Código Tributário Nacional” (SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 773).

<sup>167</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 313-314.

<sup>168</sup> TORRES, *Normas de interpretação...*, op. cit., p. 145.

tributária construída a partir dos dados econômicos; e (ii) a finalidade inferida revelar que o legislador não contemplou situações econômicas, mas estritamente as categorias de direito privado<sup>169</sup>.

Vale dizer, “embora as mais relevantes hipóteses tributárias se vinculem a elementos econômicos”, não se pode olvidar casos “que exigem uma consideração civil, não econômica”<sup>170</sup>. Assim, de fato “são raros os casos em que se conclui que o legislador empregou conceitos de Direito Privado em seu sentido estrito, negando a possibilidade de se buscar na expressão um sentido tributário”. Além disso, “não se deve perder de vista que a tributação se faz sobre fenômenos econômicos, mesmo que descritos juridicamente”<sup>171</sup>.

Todavia, sem prejuízo disso, “o que pode acontecer é que o legislador, ao se vincular a categorias jurídicas, decide por liminar o número de situações que podem sofrer a tributação”. Nesse caso, por mais anti-insonômico que possa parecer, “a consideração econômica não é aceita como ferramenta para corrigir o erro de uma hipótese tributária, nem para substituir um aspecto da hipótese tributária omitido pelo legislador”<sup>172</sup>.

Em sentido contrário, NOGUEIRA defende que, “enquanto o método teleológico exercita a valoração em torno da norma, da lei, o método da interpretação econômica sente a necessidade de desenvolver a valoração jurídica em torno dos fatos mesmo”<sup>173</sup>. Contudo, esta visão só prevalece se a consideração econômica for estreita a ponto de apenas caracterizar os fatos *sujeitos* à norma, ignorando-se a faticidade *incorporada* à norma, cuja apreensão deve orientar a própria evidenciação da finalidade normativa.

Por derradeiro, a sétima variante consiste na *valoração dos fatos* e a oitava na *interpretação dos fatos*. O autor aqui afirma que não é claro o que significa valorar os fatos, havendo quem considere ser simplesmente *valoração política duma realidade econômica*<sup>174</sup>. Neste caso, todavia, apresenta-se problemática, pois falar em valoração política, sem qualquer referibilidade à ordem jurídica, implica, de plano, negar os pressupostos de base positivista adotados neste trabalho.

---

<sup>169</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 768.

<sup>170</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 769.

<sup>171</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 770.

<sup>172</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 770.

<sup>173</sup> NOGUEIRA, *A Interpretação Econômica...*, op. cit., p. 99.

<sup>174</sup> NOGUEIRA, *A Interpretação Econômica...*, op. cit., p. 22.

De modo diverso, a *interpretação dos fatos*<sup>175</sup> remete ao momento da qualificação jurídica dos fatos. É dizer, trata-se do uso da teoria econômica para descrever os fatos sob análise, contribuindo para que o jurista possa realizar a correta subsunção dos fenômenos mais complexos da realidade<sup>176</sup>.

Novamente, não se vê exclusão entre esta variante e a do abuso de direito ou da interpretação teleológica. Muito pelo contrário: se as anteriores estavam centradas na determinação da finalidade normativa, esta agora, de maneira complementar, visa à descrição da realidade para que o intérprete possa saber os fatos que se enquadram na disposição normativa.

## 2.2. AS PROPOSTAS DE ANÁLISE ECONÔMICA POSITIVA (DESCRITIVA) E NORMATIVA (PRESCRITIVA)

Conforme se viu, o método da interpretação econômica (consideração econômica, ponto de vista econômico...), embora portador de variantes muito distintas e até contraditórias entre si, possui um cerne comum: a utilização de subsídios econômicos na hermenêutica tributária.

Diante da insuficiência dos métodos tradicionais – ou da forma como eram trabalhados – para lidar com os conteúdos normativos, bem assim com os fatos potencialmente sujeitos à norma, urgiu realizar aperfeiçoamentos no ferramental hermenêutico, cuja profundidade foi tal que a própria teoria do Direito teve de ser repensada.

Nada obstante, uma *nona vertente* não foi contemplada na obra de NOGUEIRA, até porque sua difusão na doutrina brasileira foi posterior, mas talvez seja a que apresenta resultados mais interessantes para o desenvolvimento da ciência jurídica: a análise econômica do Direito (AED).

Sob a mesma nomenclatura, todavia, os entusiastas da AED vêm trabalhando ao menos duas propostas metodológicas bastante distintas. Esta, inclusive, a razão pela qual SILVA entende que o “foco de preocupação no momento da formulação

---

<sup>175</sup> TORRES, porém, se opõe à terminologia empregada, isto é, *interpretação do fato*, considerando mais adequado falar em *qualificação do fato*: “Absolutamente impróprio cogitar-se de uma interpretação do fato. Só se interpreta o fato gerador abstrato ou a norma tributária. Mas o fato gerador concreto não é interpretado nem valorado enquanto fato. O fato concreto apenas é valorado de acordo com a lei, ou qualificado segundo as categorias estabelecidas pela norma” (TORRES, *Normas de interpretação...*, op. cit., p. 309).

<sup>176</sup> NOGUEIRA, *A Interpretação Econômica...*, op. cit., p. 23-24.



das normas afasta a análise econômica do direito da interpretação econômica”, pois, “em qualquer das variantes apontadas por Johnson Barbosa Nogueira, não tem essa espécie de preocupações”<sup>177</sup>.

De fato, partindo de suas premissas, a conclusão não poderia ser outra. Isso porque sustenta que “o foco do que é chamado de interpretação econômica está na qualificação dos fatos e na aplicação/interpretação da norma, não na formulação desta”, ao passo que a análise econômica, ao revés, é “caracterizada pela aplicação de teorias econômicas e dos métodos econométricos para examinar a formação, a estrutura, processos e influências submetidos a uma regulação jurídica”<sup>178</sup>.

TRINDADE, no mesmo passo, critica a equiparação entre interpretação econômica e análise econômica, ao argumento de que a primeira não mais seria que uma “subespécie dos métodos de interpretação do Direito, pertencente mais precisamente à espécie teleológica”, enquanto a última “constitui-se em uma forma de abordagem do fenômeno jurídico, possuindo métodos de análise próprios”<sup>179</sup>.

Todavia, nota-se que tais ilações são feitas considerando apenas uma das vertentes da AED, o seu braço normativo. Essa visão reducionista, aliás, que levou muitos juristas a formar uma imagem míope da abordagem, desprezando relevantes contribuições que aporta à operação jurídica em sentido estrito, isto é, a interpretação de normas jurídicas.

Antes de mais nada, cumpre dizer que o movimento conhecido por *Law and Economics* tem uma raiz histórica relativamente bem demarcada. Conforme explica GICO JR., no auge do “realismo jurídico norte-americano, a reação ao juspositivismo resultou em um clamor pela interdisciplinaridade com as demais ciências para aproximar direito e realidade social”, buscando-se suprir as insuficiências do *formalismo estéril* então imperante<sup>180</sup>.

Nessa conjuntura, surgiram “várias escolas de pensamento jurídico interdisciplinares, não necessariamente convergentes”, tendo, porém, como objetivo comum “enxergar o mundo de forma mais realista e pragmática pela ciência”, a

---

<sup>177</sup> SILVA, Mauro José. *Interpretação Econômica e sua Equivalência...*, op. cit., p. 380.

<sup>178</sup> SILVA, Mauro José. *Interpretação Econômica e sua Equivalência...*, op. cit., p. 380.

<sup>179</sup> TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. Distinção da interpretação econômica a ponderações introdutórias quanto à sua definição e aplicações. *Revista Tributária das Américas*, ano 4, v. 7, jan-jun 2013, p. 458-459.

<sup>180</sup> GICO JR., Ivo. Introdução ao Direito e Economia. In TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direito e Economia no Brasil*. São Paulo: Atlas, 2012, p. 7.

exemplo da “Análise Econômica do Direito e os Estudos Críticos do Direito (*Critical Legal Studies*)”<sup>181</sup>.

Por outro lado, nos países de tradição europeia-continental, como o Brasil, a reação mais expressiva ao positivismo lógico-formal ocorreu com a doutrina neoconstitucionalista, que denunciava a incapacidade daquele para “lidar com questões valorativamente controvertidas”<sup>182</sup>. Contudo, tal doutrina não se preocupava com “as reais consequências de determinada lei ou determinada decisão judicial”, tendo, ao revés, se preocupado em “elaborar justificativas teóricas e abstratas para a flexibilização da lei e sua compatibilização com princípios de conteúdo indeterminado, segundo algum critério de justiça, pretensamente racional e não voluntarista”<sup>183</sup>.

Dessa maneira, fato é que “o desenvolvimento de instrumentos analíticos capazes de auxiliar o intérprete a identificar, prever e mensurar tais consequências no mundo real é que foi epistemologicamente relegada a segundo plano”, ou, ainda, “para outros ramos do conhecimento humano com os quais o direito tradicionalmente não dialoga”<sup>184</sup>. Formava-se, assim, uma grande lacuna na hermenêutica jurídica brasileira, que não tinha os mecanismos para aferir a eficácia finalística das normas jurídicas.

Com efeito, ainda que sem o instrumental adequado, o intérprete não pode furtar-se a conferir uma exegese orientada pelas finalidades da norma. Porém, “o problema, por óbvio, é que a mera intuição do intérprete e aplicador do direito perante o caso concreto, principalmente os mais complexos, não é suficiente”<sup>185</sup>.

Continua o autor que o jurista precisa ser capaz de responder à seguinte pergunta: “a norma X é capaz de alcançar o resultado social desejado Y dentro de nosso arcabouço institucional?”<sup>186</sup> E se sim, de que modo? Para tanto, todavia, é preciso “não apenas de justificativas teóricas para a aferição da adequação abstrata entre meios e fins, mas também teorias superiores à mera intuição que nos auxiliem em juízos de diagnóstico e prognose”<sup>187</sup>.

Dessa forma, arremata, “é nesse contexto que começa a ser discutida e considerada no Brasil a Análise Econômica do Direito”, com o objetivo de suprir uma deficiência antiga da teoria, mas ignorada diante do tom autossuficiente do discurso

<sup>181</sup> GICO JR., Introdução ao Direito..., op. cit., p. 7.

<sup>182</sup> GICO JR., Introdução ao Direito..., op. cit., p. 8.

<sup>183</sup> GICO JR., Introdução ao Direito..., op. cit., p. 10.

<sup>184</sup> GICO JR., Introdução ao Direito..., op. cit., p. 10.

<sup>185</sup> GICO JR., Introdução ao Direito..., op. cit., p. 11.

<sup>186</sup> GICO JR., Introdução ao Direito..., op. cit., p. 11.

<sup>187</sup> GICO JR., Introdução ao Direito..., op. cit., p. 11.

jurídico, perquirindo-se “uma metodologia que contribua significativamente para a compreensão de fenômenos sociais e que auxilie na tomada racional de decisões jurídicas”<sup>188</sup>.

De sua parte, PARGENDLER e SALAMA argumentam que é “comum imaginar-se que evoluções deste tipo decorram apenas de desenvolvimentos internos à academia”, mas não lhes parece ser o caso. Valendo-se de uma metáfora econômica, sustentam que “a mudança no padrão de reflexão jurídica está ligada menos a fatores de ‘oferta’”, isto é, “competição entre os ‘produtores’ de análise jurídica que buscam sofisticar suas análises de modo a torná-las mais aceitas ou influentes”; e “mais a fatores de ‘demanda’ (em particular, padrões ideológicos, políticos e jurídicos que geram ‘consumidores’ interessados por análise jurídica com viés consequencialista)”<sup>189</sup>.

Nessa ordem de ideias, uma boa definição de análise econômica do Direito encontra-se ainda em GICO JR., segundo o qual:

A Análise Econômica do Direito, portanto, é o campo do conhecimento humano que tem por objetivo empregar os variados ferramentais teóricos e empíricos econômicos e das ciências afins para expandir a compreensão e o alcance do direito e aperfeiçoar o desenvolvimento, a aplicação e a avaliação de normas jurídicas, principalmente com relação às suas consequências<sup>190</sup>.

Ou seja, não se trata de *substituir* o instrumental analítico do Direito que vinha utilizando o positivismo lógico-formal, mas *expandir* a compreensão, *aperfeiçoar* o desenvolvimento e a aplicação das normas jurídicas. Por esse conceito, a AED “nada mais é que aplicação do instrumental analítico e empírico da economia, em especial da microeconomia e da economia do bem-estar social, para se tentar compreender, explicar e prever as implicações fáticas do ordenamento jurídico”<sup>191</sup>. Vale dizer, as implicações fáticas (consequências) que sejam relevantes à atividade jurídica, isto é, cuja aferição possa auxiliar na verificação do alcance das finalidades normativas<sup>192</sup>.

Mas não somente prever e explicar as consequências, a AED fornece o instrumental necessário à compreensão da “lógica (racionalidade) do próprio

<sup>188</sup> GICO JR., Introdução ao Direito..., op. cit., p. 11.

<sup>189</sup> PARGENDLER; SALAMA Direito e consequência..., op. cit., p. 136.

<sup>190</sup> GICO JR., Metodologia e Epistemologia..., op. cit., p. 1.

<sup>191</sup> GICO JR., Metodologia e Epistemologia..., op. cit., p. 18.

<sup>192</sup> A discussão também motiva repensar a relação entre as ciências do ser e do dever-ser que propunha o positivismo lógico-formal: “Este novo método analítico possibilita verificar a influência das normas sobre as ações dos indivíduos e a resposta destes para com a própria norma possibilitando, assim, real aproximação entre o ser (sein) e o dever ser (solen) [...] Conseqüentemente, a Ciência Econômica passa a ter papel preponderante ao explicar o fenômeno jurídico-econômico” (GONÇALVES, Everton das Neves; STELZER, Joana. O Direito e a Ciência Econômica: a possibilidade interdisciplinar na contemporânea Teoria Geral do Direito. *Latin American and Caribbean Law and Economics Association (ALACDE) Annual Papers*, Berkley Program in Law and Economics – UC Berkley, 2007, p. 8).

ordenamento jurídico”<sup>193</sup>. A propósito, não é raro a norma incorporar conteúdos cuja construção se dá fora da ciência jurídica, absorvendo uma racionalidade muito peculiar ao âmbito da vida que se pretende regular. Se o operador jurídico, pois, não puder entender minuciosamente o contexto a que se refere a norma, as relações que nele se estabelecem, tampouco poderá inferir o *telos* que a orienta e, de conseguinte, subsumir, com a fundamentação necessária, os fatos à hipótese descrita textualmente<sup>194</sup>.

Não obstante este tronco comum, é imperioso distinguir duas vertentes bem demarcadas desta abordagem metodológica: a AED positiva e a normativa. Os autores, a seu turno, apresentam maneiras diversas de apresentar as duas propostas.

A AED positiva pode ser definida como o método para prever os efeitos das normas<sup>195</sup>, os comportamentos no sistema de mercado<sup>196</sup>, compreender as prováveis consequências decorrentes da adoção de determinada regra jurídica<sup>197</sup>, descrever e analisar a eficácia das normas sob o viés econômico<sup>198</sup>, explicar o direito e sua eficácia<sup>199</sup>, explicar pela teoria econômica o mundo tal como o jurista o descreve<sup>200</sup>, estudar as repercussões práticas do Direito sobre o mundo real<sup>201</sup>, para dizer como as coisas são no Direito e para prever como as coisas irão acontecer<sup>202</sup>, avaliar o Direito e as suas instituições, tendo por base os efeitos que o ordenamento jurídico produz<sup>203</sup>, se ocupar das repercussões do Direito sobre o mundo real dos fatos<sup>204</sup>, formar um sistema

<sup>193</sup> GICO JR., Metodologia e Epistemologia..., op. cit., p. 18.

<sup>194</sup> Embora não seja o foco deste tópico tratar especificamente dos tipos de ferramentas econômicas utilizadas para compreender a realidade, vale mencionar que, de acordo com GICO JR., as teorias sobre escassez, custo de oportunidade, racionalidade limitada, maximização de utilidades, incentivos, equilíbrio, eficiência paretiana ou de Kaldor-Hicks, individualismo metodológico, modelagem e reducionismo são vastamente empregadas nos trabalhos de AED (GICO JR., Metodologia e Epistemologia..., op. cit., p. 22-29).

<sup>195</sup> DEVLIN, Alan. *Principles of law and economics*. London and New York: Routledge, 2015, p. 2.

<sup>196</sup> CARVALHO, Nathalie de Paula. A Análise Econômica do Direito Tributário. *Revista Jurídica Tributária*, v. 6, 2009, p. 172.

<sup>197</sup> PAPP, Leonardo. Análise Econômica do Direito e a (re) inserção da eficácia na Teoria do Direito. *Revista da Associação Mineira de Direito e Economia*, v. 9, 2013, p. 72.

<sup>198</sup> SANTANA, Paulo Victor Pinheiro de. Análise econômica do direito brasileiro: limites e possibilidades. *Lex Humana Petropolis*, v. 6, n. 1, Rio de Janeiro, p. 172.

<sup>199</sup> CALIENDO, Paulo. Direitos fundamentais, direito tributário e análise econômica do direito: contribuição e limites. *Direitos Fundamentais & Justiça*, n. 7, abr-jun 2009, p. 206.

<sup>200</sup> CALABRESI, Guido. *The future of law and economics: essays in reform and recollection*. New Haven and London: Yale University Press, 2016, p. 3.

<sup>201</sup> GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. *Economic Analysis of Law Review*, v. 4, n. 1, jan-jun 2013, p. 81.

<sup>202</sup> TOMAZETTE, Marlon. A viabilidade da análise econômica do direito no Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 15, n. 75, jul-ago 2007, p. 183.

<sup>203</sup> FOLLONI, André; SIMM, Camila Beatriz. Direito Tributário, Complexidade e Análise Econômica do Direito. *Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM*, v. 11, n. 1, 2016, p. 59.

<sup>204</sup> SALAMA, Bruno Meyerhof. O que é pesquisa em direito e economia? *Cadernos Direito GV*, v. 5, n. 2, mar 2008, estudo 22, p. 9.

de generalizações capazes de corretamente prever as consequências diante de qualquer mudança nas circunstâncias<sup>205</sup>, explicitar os fatos econômicos constantes do descritivo de certas normas jurídicas, generalizar os efeitos de uma decisão e aplicar normas que visam a uma finalidade<sup>206</sup>.

Já a AED normativa como método para auxiliar na criação de instrumentos jurídicos que tragam resultados mais eficientes com o menor custo possível<sup>207</sup>, a melhor solução de acordo com juízos de valor, direcionados aos objetivos econômicos<sup>208</sup>, contribuir na escolha do melhor arranjo jurídico ou política pública diante de um valor previamente definido<sup>209</sup>, indicar modificações a serem feitas no sistema jurídico com base no valor da eficiência<sup>210</sup>, advogar em favor de certas regras<sup>211</sup>, determinar o que deve-ser do Direito a partir da análise da realidade<sup>212</sup>, examinar o Direito sob a perspectiva da teoria econômica e confirmar, questionar ou propor reformas à realidade jurídica<sup>213</sup>, propor políticas públicas e alterações legislativas a partir do estudo das consequências econômicas<sup>214</sup>, estudar como a noção de justiça se comunica com conceitos de eficiência econômica, maximização de riqueza e de bem-estar<sup>215</sup>, avaliar as normas jurídicas existentes em função da sua eficiência econômica<sup>216</sup>.

Assim, em que pesem algumas divergências, há um certo consenso a respeito da função meramente descritiva (como o mundo é) da análise positiva e da função prescritiva (como o mundo deve ou deveria ser) da análise normativa.

---

<sup>205</sup> FRIEDMAN, Milton. *Essays in Positive Economics*. Chicago and London: The University of Chicago Press, 1953, p. 4.

<sup>206</sup> FARACO, Alexandre Ditzel; SANTOS, Fernando Muniz. Análise Econômica do Direito e Possibilidades Aplicativas no Brasil. *Revista de Direito Público da Economia*, ano 3, n. 9, Belo Horizonte, jan-mar 2005, p. 1.

<sup>207</sup> FOLLONI; SIMM, Direito Tributário, Complexidade..., op. cit., p. 59.

<sup>208</sup> CARVALHO, A Análise Econômica do Direito..., op. cit., p. 173.

<sup>209</sup> PAPP, Análise Econômica do Direito..., op. cit., p. 72.

<sup>210</sup> SANTANA, Análise econômico do direito brasileiro..., op. cit., p. 172.

<sup>211</sup> DEVLIN, *Principles of law...*, op. cit., p. 2.

<sup>212</sup> CALIENDO, Direitos fundamentais, direito tributário..., op. cit., p. 206.

<sup>213</sup> CALABRESI, *The future...*, op. cit., p. 2.

<sup>214</sup> FERNANDEZ, Leandro. Metodologia da pesquisa e a análise econômica do direito: fundamentos de uma abordagem consequencialista da investigação jurídica. *Revista UNIFACS*, n. 156, set. 2013, p. 11.

<sup>215</sup> SALAMA, O que é pesquisa..., op. cit., p. 9.

<sup>216</sup> TOMAZETTE, A viabilidade da análise econômica..., op. cit., p. 183.

AED POSITIVA	x	AED NORMATIVA
<i>Descreve o mundo como ele é, propícia para aproveitamento na dogmática jurídica</i>		<i>Prescreve como o mundo deveria ser, propícia para embasar propostas de política normativa</i>

Figura 14 - Quadro 2.2. – AED positiva x AED normativa

Para a atividade jurídica em sentido estrito, isto é, a interpretação de textos normativos, apenas a análise positiva se mostra útil e compatível, em especial na constituição do âmbito normativo. A análise normativa, por outro lado, vez que os critérios orientadores do que deve ser não estão necessariamente calcados na norma positivada, bem como os tipos de conduta propostos não encontram limites nos enunciados textuais da norma, se fosse aplicada na operação hermenêutica feriria o mais basilar dos princípios do Estado de Direito, a legalidade<sup>217</sup>.

Consoante afirma DE ANDRADE, “outras aventuras, no sentido de analisar a eficiência econômica neoclássica para impedir a tributação ou para justificar incidências outras não previstas, tenderiam ao fracasso ou à tragédia”. Isso porque seria utilizar a AED *como fundamento metanormativo* da ordem jurídica, um retrocesso que pode ser *camuflado pela impressão da novidade teórica*<sup>218</sup>.

Não há, pois, como assumir que um critério econômico, como a eficiência, seja o norte para guiar a interpretação jurídica sem que a norma lhe faça referência explícita ou implícita<sup>219</sup>. Conforme esclarece COOTER, “diversamente de ser o critério último, eficiência é às vezes o propósito explícito da norma, como quando o dispositivo

<sup>217</sup> Uma argumentação similar, embora voltada ao respaldo das soluções jurídicas na Constituição, encontra-se em SANTANA, *Análise econômica do direito...*, op. cit., p. 173.

<sup>218</sup> DE ANDRADE, José Maria Arruda. *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária: da Consideração Econômica da Norma Tributária à Análise Econômica do Direito*. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo e Fortaleza: Dialética e ICET, 2010, p. 201.

<sup>219</sup> “No campo da economia a crítica e a avaliação podem ser feitas em termos de eficiência ou custo. No campo do direito a crítica dá-se pela legalidade. Isto quer dizer que a eficiência não pode ser o critério primeiro ou último de uma decisão jurídica, ela não dá sentido a uma questão jurídica. Pode ser que seja mais eficiente economicamente abandonar parte da população à própria sorte, eliminar sujeitos não desejados, impedir o acesso de etnias a certos lugares e assim por diante. Mas à pergunta sobre obrigatoriedade ou não de tais ações não se pode responder com o critério do custo. Em certas circunstâncias o custo não pode ser a razão (ou sentido) da ação” (LOPES, José Reinaldo de Lima. *Raciocínio Jurídico e Economia*. *Revista de Direito Público da Economia*, Belo Horizonte, ano 2, n. 8, dez 2004, p. 142).

legal exige a realização de uma análise de custo-benefício<sup>220</sup>; é o caso brasileiro com a referência expressa no artigo 37, *caput*, da Constituição Federal.

Contudo, segue, “mais frequentemente, eficiência é um propósito implícito da norma, que é inferido dos seus propósitos explícitos”. E, nada obstante, “a maior parte das normas tem propósitos outros que não a eficiência”<sup>221</sup>.

Dessa forma, o que se quer dizer é que “quando a eficiência é um propósito dentre vários, é um fator dentre vários para a interpretação normativa”, ou seja, é apenas mais um vetor interpretativo, dentre tantos outros, que exige ser observado apenas na medida em que a norma o reclame. Por exclusão, arremata, “a eficiência não é decisiva para interpretar normas cujo propósito principal é algo diverso – não-discriminação, ações afirmativas, redução de custos, igualdade, redistribuição, negociações políticas, rentismo e daí por diante”<sup>222</sup>.

Assim, o intérprete não pode criar novos conteúdos, mas apenas extrair dos que foram textualmente previstos a conduta a ser adotada. Com efeito, reforça LOPES, “em diversos casos, o direito (a lei) obriga a que se fundamente uma decisão tanto no cálculo de eficiência quanto nos resultados esperados”, de modo que somente nestes casos em algum grau se “identifica raciocínio jurídico e raciocínio econômico”<sup>223</sup>.

No entanto, quando a norma de fato fizer referência a conceitos incertos, fluidos e polissêmicos, o intérprete deve tratá-los com a mesma seriedade científica que o faz com os dados objetivos. Vale dizer, um conceito indeterminado, como se costuma chamar, não deve ser uma *folha em branco* para que o intérprete favoreça qualquer interesse ou vontade política seus.

Não pode ser, assim, o que *eu acho* ser eficiente, mas algo respaldado pela comunidade científica que trabalha o conceito. Do mesmo modo, isso deve ocorrer com conceitos não abrangidos pela ciência econômica, que, se *prima facie* não são mensuráveis, argumentáveis em bases científicas, devem ser reduzidos a partículas que o sejam.

---

<sup>220</sup> COOTER, Robert. *The Mortar Between the Stones: The Philosophy and History of Law and Economics*. Draft last revised in april 2017, p. 7. No original: Unlike ultimate purposes, efficiency is sometimes a particular law’s explicit purpose, as when a statute mandates the use of cost-benefit analysis.

<sup>221</sup> COOTER, *The Mortar Between...*, op. cit., p. 7. No original: More often, efficiency is a particular law’s implicit purpose, which is inferred from its explicit purposes [...] Most laws have purposes other than efficiency.

<sup>222</sup> COOTER, *The Mortar Between...*, op. cit., p. 7. No original: When efficiency is one purpose among several, efficiency is one factor among several for a law’s interpretation [...] Efficiency is not decisive for interpreting a law whose main purpose is something else -- non-discrimination, affirmative action, cost reduction, equality, redistribution, political payoffs, rent-seeking, and so on.

<sup>223</sup> LOPES, *Raciocínio Jurídico...*, op. cit., p. 153.

Por isso, não é um suposto caráter anticientífico da AED normativa que a repele da esfera hermenêutica<sup>224</sup>, pois, de fato, como ensina FRIEDMAN, “qualquer conclusão sobre *policies* necessariamente se funda numa previsão acerca das consequências de se fazer uma coisa em vez de outra, previsão que precisa estar baseada, implícita ou explicitamente, em teoria econômica positiva”<sup>225</sup>. De modo que, havendo certo consenso sobre como atingir determinado objetivo, valor, as teorias normativas são ao menos falseáveis quanto à eficácia dos resultados propostos.

É, portanto, essencialmente a desvinculação dos critérios propostos pela AED normativa à norma jurídica, para a tomada de decisão, que a torna incompatível com a operação hermenêutica<sup>226</sup>. Já a análise positiva, por outro lado, orientada apenas pelos elementos necessários à descrição da realidade, parece possuir um futuro bem mais promissor na ciência jurídica.

### 2.2.1. O papel das consequências econômicas na concretização da norma jurídica

Retomando as lições de GICO JR., o autor explica que a vertente positiva está relacionada a um *critério de verdade*, ao passo que a normativa, a um *critério de valor*. Logo, à primeira interessa “o mundo dos fatos que pode ser investigado e averiguado por métodos científicos, cujos resultados são passíveis de falsificação”<sup>227</sup>. Conforme bem expõem Faraco e Santos:

Não se trata de subordinar o direito a um critério de eficiência, e, com esse intuito, propor uma justificativa para tanto a partir de uma teoria da justiça enquanto eficiência, mas de compreender que, em alguns casos, a não percepção de aspectos que podem ser formalizados e compreendidos a partir da teoria econômica, acaba por levar a um resultado hermenêutico incompatível com o que dispunha a norma ou incapaz de realmente equacionar o conflito social considerado<sup>228</sup>.

A seu turno, DEVLIN sustenta que “a análise econômica positiva utiliza modelos simplificados de tomada de decisão – tipicamente, teoria dos jogos e teoria neoclássica de preços – para prever como indivíduos agiriam quando sujeitos a

<sup>224</sup> Em defesa da tese da anticientificidade, v. GICO JR., Ivo T. Metodologia e Epistemologia..., op. cit., p. 19: “[...] E o mundo dos valores, que não é passível de investigação empírica, de prova ou de falsificação e, portanto, não é científico, que chamaremos de análise normativa”.

<sup>225</sup> FRIEDMAN, *Essays in Positive...*, op. cit., p. 5. No original: Any policy conclusion necessarily rests on a prediction about the consequences of doing one thing rather than another, a prediction that must be based-implicitly or explicitly-on positive economics.

<sup>226</sup> “Os valores contra os quais devemos testar as consequências jurídicas são aqueles que o ramo do Direito em questão considera relevantes” (MACCORMICK, *Retórica e o Estado...*, op. cit., p. 152).

<sup>227</sup> GICO JR., *Introdução ao Direito...*, op. cit., p. 15.

<sup>228</sup> FARACO; SANTOS, *Análise Econômica do Direito...*, op. cit., p. 15 (cópia digital).



determinada regra”. Nesse sentido, a teoria econômica pode esclarecer como “uma interpretação judicial em particular pode impactar o comportamento de mercado”, de modo a permitir que “juízes decidam informados sobre as possíveis consequências de suas decisões”<sup>229</sup>.

Ou seja, conforme didaticamente expõe HOVENKAMP, “a análise econômica positiva diz simplesmente que, dado um conjunto de premissas, A, B e C, a conclusão D ocorrerá”<sup>230</sup>. Nesse passo, os óbices apresentados à análise normativa não se aplicam à positiva, já que esta é “independente de qualquer particular posição ética ou julgamento normativo”<sup>231</sup>.

MACKAAY, no esforço de sistematizar os diferentes aportes metodológicos da AED, desmembra-a em três níveis de análise: (i) do efeito das normas, (ii) do fundamento das normas e (iii) da regra desejável. No primeiro nível, pretende-se auxiliar o jurista “a determinar os principais efeitos da mudança da regra e, por ricochete, os efeitos da regra que não foi modificada”. No segundo, “a esclarecer um fundamento das regras que são observadas nos sistemas”. E, no terceiro, a “determinar qual seria a norma eficiente e compará-la à regra existente e considerada”<sup>232</sup>. De acordo com a classificação ora adotada, pois, apenas os dois primeiros níveis de análise podem ser do tipo positivo ou descritivo.

De outra ponta, FARACO e SANTOS apresentam outra formatação interessante, dividida em três hipóteses, de aplicação da análise econômica: (i) explicitação dos fatos econômicos descritos em normas, (ii) generalização dos efeitos de uma decisão e (iii) aplicação finalística de normas jurídicas que comportam um objetivo específico.

A primeira, de caráter nitidamente conteudístico, tem lugar quando “o intérprete pode precisar recorrer à economia em algumas situações para delimitar o sentido da norma”<sup>233</sup>. Ou seja, como se vem dizendo, os conteúdos intrincados que são

<sup>229</sup> DEVLIN, *Principles of law and...*, op. cit., p. 2. No original: Positive law and economics uses simplified models of decision making – typically, game theory and neoclassical price theory – to predict how individuals would act when subject to a given rule [...] A particular judicial interpretation of law would impact market-level behavior [...] Judges to make determinations informed as to the probable consequences of their decisions.

<sup>230</sup> HOVENKAMP, Herbert. Positivism in Law & Economics. *California Law Review*, vol. 78, n. 4, jul 1990, p. 816. No original: A positive economic analysis says simply that, given a certain set of premises, A, B, and C, some conclusion D will follow.

<sup>231</sup> FRIEDMAN, *Essays in Positive...*, op. cit., p. 4. No original: Independent of any particular ethical position or normative judgments.

<sup>232</sup> MACKAAY; ROUSSEAU, *Análise econômica...*, op. cit., p. 666-669.

<sup>233</sup> FARACO; SANTOS, *Análise Econômica do Direito...*, op. cit., p. 13.

incorporados à norma demandam não raro uma incursão do jurista em literatura extramuros jurídicos a fim de se ter noções mínimas do contexto em que a norma jurídica intervirá, garantindo, assim, uma subsunção fundamentada – e não intuitiva, arbitrariamente determinada.

A segunda, por outro lado, diz respeito aos efeitos genéricos de uma decisão, impertinentes, a princípio, à concretização da norma jurídica<sup>234</sup>. Nesse caso, a análise “normalmente não estará no âmbito da dogmática jurídica”, mas “na esfera do que se convencionou denominar de sociologia jurídica”<sup>235</sup>. A ponderação é muito válida, pois, embora se continue no campo da análise positiva, isto é, apenas constatando os efeitos gerados pela decisão, a análise torna-se irrelevante para a operação jurídica em sentido estrito, isto é, a definição lícito/ilícito<sup>236</sup>.

A terceira, conforme advertem os autores, embora “aparentemente mais própria da política legislativa do que da dogmática jurídica”, se dá “quando a norma fixa certos objetivos, diretrizes e resultados a serem alcançados”, de modo a exigir a “verificação dos efeitos produzidos” e, também, um “juízo em relação à validade das normas que foram positivadas com base nela”<sup>237</sup>. Com efeito, é o que se tem dito à exaustão: se a norma exige a *promoção de um estado de coisas* no sistema de mercado, a interpretação finalística calcada em bases empíricas e nas previsões da teoria econômica é a única capaz de melhor concretizá-la, realizando os fins para os quais foi editada.

Mas não só em relação à aplicação da norma ao substrato fático. Pode suceder a necessidade de uma norma, hierarquicamente inferior, esmiuçar o conteúdo de outra superior, garantindo a sua aplicabilidade. Nessa situação, deve-se aferir se a norma infraordenada de fato é hábil para implementar os objetivos da norma supraordenada. E, para tal, tanto a teoria econômica pode informar se os meios previstos atingem os resultados propostos, quanto os dados empíricos podem atestar a efetiva realização dos fins visados, ainda que, neste último caso, a eventual invalidação da norma ocorra depois de um certo tempo de sua vigência.

Além disso, outra importante conclusão é a de que, “na própria interpretação da norma (e não de outra que lhe é derivada) e de seus conceitos indeterminados, as possibilidades hermenêuticas serão também limitadas em função do objetivo

---

<sup>234</sup> O raciocínio é também exposto em PISCITELLI, *Argumentando pelas consequências...*, op. cit., p. 22.

<sup>235</sup> FARACO; SANTOS, *Análise Econômica do Direito...*, op. cit., p. 13.

<sup>236</sup> Nesse sentido, conforme discutido no Capítulo anterior, v. LUHMANN, *Law as...*, op. cit., p. 115.

<sup>237</sup> FARACO; SANTOS, *Análise Econômica do Direito...*, op. cit., p. 14-15.

buscado”<sup>238239</sup>. Assim, não há um primeiro momento de definições conceituais e outro, subsequente, de ponderar as diferentes opções interpretativas a fim de encontrar a que melhor concretiza as finalidades visadas. E isso porque, sendo os conceitos plurívocos, o sentido mais adequado a se atribuir em dado contexto normativo é justamente aquele que propiciará maior efetividade às finalidades normativas.

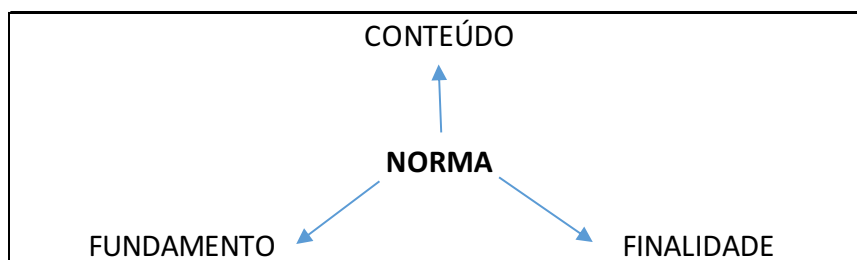


Figura 15 - Quadro 2.2.1. – Estrutura gnosiológica da norma

Um exemplo pode clarificar a ideia. O confisco é termo utilizado no art. 150, IV, da Constituição Federal, em que se dispõe ser vedado *utilizar tributo com efeito de confisco*. Toneladas de doutrina foram produzidas em torno da definição de confisco. Uma delas, utilizada pelo STF, foi no sentido de que a exação não poderia ser tal que o proprietário tivesse de alienar o próprio bem tributado para quitá-la, pois, assim, o Estado estaria confiscando patrimônio do particular em vez de tomar apenas parcela dos seus frutos e rendimentos.

Assim, embora não estivesse dito expressamente, apurou-se que a melhor definição (conteúdo) de confisco levaria em conta o objetivo, implicitamente contido na norma constitucional, de que a tributação não pode levar à perda do próprio patrimônio onerado. Uma interpretação larga demais poderia inviabilizar qualquer tributação, isto é, impedir a expropriação de qualquer bem e valor para quitar dívidas tributárias. Logo, a perquirição do conteúdo do conceito indeterminado “confisco” se deu concomitantemente à evidenciação da finalidade do art. art. 150, IV, da CF.

Nessa linha, SCHOUERI, ao comentar a obra do austríaco GASSNER, explica que “o mais convincente argumento surge, entretanto, quando o autor sustenta que a frase ‘é determinante o verdadeiro conteúdo econômico conforme a consideração econômica’ exige que se reconheça que aquele conteúdo é determinante juridicamente”.

<sup>238</sup> FARACO; SANTOS. *Análise Econômica do Direito...*, op. cit., p. 15.

<sup>239</sup> Em apoio a esta argumentação, SALAMA afirma: “Num certo sentido, é para isso que serve o Direito e Economia Positivo: para verificar a pertinência entre meios e fins normativos” (SALAMA, *O que é pesquisa...*, op. cit., p. 26).

De fato, prossegue, “se o legislador toma o conteúdo econômico do fato para a subsunção, então pressupõe-se que a hipótese de incidência, enquanto abstração, tenha igual conteúdo”<sup>240</sup>.

Por mais óbvio que pareça, “não é possível a subsunção se a norma e o fato não são compatíveis”. No entanto, vê-se, ainda hoje, que muita doutrina realiza uma falaciosa distinção entre “presunção jurídica”, que seria feita por juristas, e a “presunção econômica”, elaborada por economistas, sobre o mesmo fato incorporado à norma. Assim, não há outra conclusão senão de que, “ao determinar a consideração econômica da situação fática, o legislador pressupõe que haja, antes, consideração econômica na própria hipótese de incidência”<sup>241</sup>.

Finalmente, não se pode deixar de mencionar as três empresas de ROBERT COOTER. A primeira “explica as causas e efeitos das normas (‘análise econômica positiva’)”, e, embora “poucos acadêmicos contestem a utilidade da análise econômica positiva”, fato é que “muitos têm dificuldades no manejo dos métodos da teoria microeconômica e da econometria”<sup>242</sup>. Cabe, todavia, desde logo uma advertência: quando afirma que poucos questionam a utilidade da análise positiva, está se referindo ao contexto norte-americano, que está bem longe de ser igual ao brasileiro.

Além disso, o autor comenta que “divergências surgem quando economistas defendem a posição de que a matemática é a forma da verdade em face de juristas que confiam nas palavras”<sup>243</sup>. Efetivamente, não estando a cultura jurídica habituada a lidar com dados matemáticos, visto que a teoria da argumentação jurídica está fundada numa forte tradição filosófica, há uma tremenda resistência à inclusão dos números para se debater a melhor interpretação normativa, manifestada, sobretudo, nas críticas às *meras probabilidades* ou ao recorte *reducionista da realidade*.

O que não se percebe, todavia, é que o debate puramente conceitual é ainda menos falseável (e, pois, menos científico), não tendo respaldo em elementos concretos ou objetivos, mas apenas em categorias abstratamente criadas para justificar o argumento (coerência interna). Ou seja, ganha muito em plausibilidade o argumento que, além de sólido nas suas estruturas abstratas, demonstra efetividade com base em

<sup>240</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 764.

<sup>241</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 764.

<sup>242</sup> COOTER, Robert. *The Mortar Between...*, op. cit., p. 3. No original: Explains the causes and effects of laws (‘law and positive economics’) [...] Few legal scholars contest the usefulness of law and positive economics [...] Many struggle with the methods of microeconomic theory and econometrics.

<sup>243</sup> COOTER, *The Mortar Between...*, op. cit., p. 3. No original: Disagreement heats up if economists press their belief that mathematics is the form of truth on lawyers who trust in words.

resultados prováveis ou produzidos decorrentes da solução proposta. Isto é, se se considerar que tal plausibilidade depende não só de boas intenções, mas da efetiva realização das finalidades normativamente previstas.

Por outro lado, a segunda empresa “avalia os efeitos da norma, especialmente em termos de eficiência, bem-estar e distribuição (‘análise econômica normativa’)”<sup>244</sup>. Trata-se da análise normativa, que, como se viu, apresenta problemas para ser utilizada na operação jurídica hermenêutica, vez que não encontra seu fundamento último em norma jurídica, mas em critérios arbitrariamente eleitos pelo cientista.

A terceira empresa, a seu turno, “explica o conteúdo da norma, ou o que a norma comando aos indivíduos (‘interpretação econômica do Direito’)”<sup>245</sup>. Interessante que, nesta classificação, a contribuição da teoria econômica na formação do conteúdo normativo é distinguida daquela na previsão dos efeitos normativos. Conforme exemplifica COOTER, “a empreitada conteudística distingue negligência de responsabilidade objetiva em responsabilidade civil, liberdade de invasão da propriedade em direitos reais, perdas e danos de execução forçada no direito contratual”<sup>246</sup>, entre outros conceitos.

No entanto, é preciso ter claro que o subsídio econômico para a definição dos conceitos de maior indeterminação não prescinde da análise dos resultados fáticos que gerará a adoção de um ou outro determinado sentido. Assim, a diferença está no fato de que, em vez de a verificação das consequências servir para controlar a realização das finalidades normativas, é utilizada para definir o sentido conceitual que melhor se coaduna com tais finalidades<sup>247</sup>.

---

<sup>244</sup> COOTER, *The Mortar Between...*, op. cit., p. 4. No original: Evaluates the effects of laws, especially in terms of efficiency, welfare, and distribution (‘law and normative economics’).

<sup>245</sup> COOTER, *The Mortar Between...*, op. cit., p. 4. No original: Explains the law’s content, or what the law requires people to do (‘economic interpretation of law’).

<sup>246</sup> COOTER, *The Mortar Between...*, op. cit., p. 4. No original: The content enterprise distinguishes between negligence and strict liability in tort law, freedom and trespass in property law, expectation damages and specific performance in contract law.

<sup>247</sup> É necessário, todavia, ressaltar que, em muitos exemplos dados pelo autor (COOTER, *The Mortar Between...*, op. cit., p. 59 e ss), é sugerida a criação ou extinção de obrigações instituídas com o fito de alcançar finalidades inferidas da ordem jurídica, o que, em princípio, fere o princípio da reserva legal, bem como o programa normativo (e, pois, a legalidade) por suprimir a imperatividade do comando normativo. Afora estes excessos, porém, o argumento é válido na medida em que vincula o melhor sentido a ser atribuído ao conceito às finalidades da norma e desde que a definição não seja apenas casuística, mas possa ser generalizada ao número indeterminado de casos que o espectro normativo abranja, por motivo de isonomia.

### 2.2.2. Pragmatismo e consequencialismo jurídicos: novas perspectivas na tradição romano-germânica

Durante a exposição da proposta metodológica da análise econômica do Direito, em especial da sua vertente positiva ou descritiva, que tem maior serventia para a atividade jurídica em sentido estrito, percebeu-se que um dos seus principais elementos é a aferição das consequências da aplicação das normas jurídicas.

Muitos autores da AED questionam o paradigma predominante na hermenêutica jurídica brasileira, de tradição filosófica europeia, que se denomina neoconstitucionalismo, justamente por não atribuir a devida importância às consequências fáticas no processo de racionalização da interpretação jurídica.

As origens epistemológicas do pensamento consequencialista, por sua vez, se encontram no que se convencionou chamar por *pragmatismo jurídico*. SALAMA, em magna obra no tema, adverte que “não há uma definição satisfatória que abarque todas as inúmeras vertentes do pragmatismo jurídico”, de modo que, por exemplo, “o pragmatismo dos socialistas Dewey, Habermas e Wittgenstein é distinto do pragmatismo dos liberais Richard Rorty, Ronald Dworkin (se é que Dworkin é realmente pragmático) e Richard Posner”<sup>248</sup>.

Segue argumentando que “tanto o ceticismo e o relativismo (como posições filosóficas dogmáticas), quanto a metafísica são rejeitadas”<sup>249</sup>. Por outro lado, o pragmatismo se afasta do raciocínio “objetivista, no sentido de que é possível obter uma resposta correta até mesmo para as mais difíceis questões jurídicas”, assim como do “subjetivista, no sentido de que questões difíceis podem ser corretamente respondidas de várias formas, com o que os poderes dos juízes são fundamentalmente arbitrários”. Vale dizer, o primeiro “por ser excessivamente metafísico e indemonstrável”, e o segundo “por ser niilista”<sup>250</sup>.

De igual modo, não se compatibiliza com o “racionalismo platônico, segundo o qual a verdade sobre argumentos metafísicos e éticos pode ser alcançada através de métodos puramente analíticos”. Assim, é possível afirmar que “o pragmatismo jurídico é antitético ao conceitualismo, e é uma forma de meio-termo entre

---

<sup>248</sup> SALAMA, O que é pesquisa..., op. cit., p. 32.

<sup>249</sup> SALAMA, O que é pesquisa..., op. cit., p. 32.

<sup>250</sup> SALAMA, O que é pesquisa..., nota de rodapé n. 96.

o formalismo jurídico e o realismo jurídico”<sup>251</sup>; isto é, não aceita a “noção de que questões jurídicas possam ser respondidas exclusivamente através da investigação entre conceitos derivados de princípios e regras e com um exame meramente superficial da relação entre o Direito e o mundo dos fatos”<sup>252</sup>.

Nessa esteira, GODOY recorda que OLIVER WENDELL HOLMES JR., um dos maiores expoentes do pragmatismo norte-americano, ponderava que “a filosofia e as metodologias formalistas são partes da cultura, porém atuam como roupas suntuosas e gravatas elegantíssimas”, de sorte que as “devemos deixar de lado quando trocamos pneus furados dos automóveis”<sup>253</sup>.

Ora, a frase não poderia ser mais precisa em evidenciar duas grandes falhas do modelo formalista: (i) os sofisticados raciocínios abstrato-analíticos são excelentes formas de ordenar um discurso, mas não são um fim em si mesmo; e (ii) as decisões não são avaliadas por sua estética, mas pela sua capacidade de resolver o problema das pessoas, o que, no mais das vezes, exige sujar a mão de graxa antes de abrir o livro de aforismos.

E segue o autor expondo que “a simplicidade da passagem agride o formalismo que informa a tradição filosófica européia que herdamos, fundacionalista e prenhe de crenças em valores culturais que radicam no projeto iluminista, a exemplo de democracia, contrato social, direitos humanos e igualdade formal”<sup>254</sup>. Isto, porém, equivale dizer, tão simplesmente, que “o pragmatismo não se prende a problemas metafísicos, não se interessa por imanências e transcendências”<sup>255</sup>. Daí, à primeira vista, não ser estranho haver forte resistência ao modelo teórico pelos juristas de cultura romano-germânica, pois, de fato, a incorporação de tal teoria importa *tout court* uma nova visão de mundo.

Dessa forma, o pragmatismo busca dar soluções efetivas para os problemas e, para tanto, confia menos nos conceitos, posto que abstratos e, pois, distantes das circunstâncias do problema concreto, e mais nas evidências empíricas. Assim, o consequencialismo é uma derivação lógica da filosofia pragmática, visto que procura nas repercussões práticas do ato o seu fundamento de validade.

---

<sup>251</sup> SALAMA, O que é pesquisa..., nota de rodapé n. 94.

<sup>252</sup> SALAMA, O que é pesquisa..., nota de rodapé n. 95.

<sup>253</sup> GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Direito e economia: introdução ao movimento *law and economics*. *Revista Jurídica da Presidência*, v. 7, n. 73, jun-jul 2005, p. 2.

<sup>254</sup> GODOY, Direito e economia..., op. cit., p. 2-3

<sup>255</sup> GODOY, Direito e economia..., op. cit., p. 3.

MODELO FORMAL	MODELO PRAGMÁTICO
1. Raciocínio abstrato-analítico basta em si mesmo	1. Construções teóricas são úteis apenas na medida em que passem um teste de verificabilidade
x	
2. Questões valorativas são puramente subjetivas e, pois, indemonstráveis	2. As questões valorativas mais complexas devem ser reduzidas a pontos de reflexão demonstráveis
3. Os valores são objeto de argumentação metafísica	3. A racionalização dos resultados passa pelo abandono da metafísica no discurso técnico e científico

Figura 16 - Quadro 2.2.2.-A – Modelo formal x Modelo pragmático

Nessa linha, JASPER afirma que “uma teoria consequencialista negará que a correção de um ato possa depender de algum valor intrínseco”<sup>256</sup>. Tal como se disse do pragmatismo, as categorias abstratas não são suficientes para julgar um ato; deve-se, antes, julgá-lo segundo as consequências que produzir no mundo real, se de acordo ou contrárias à ordem jurídica, se ofensivas ou protetivas de direitos, se em prol ou contra a realização das finalidades normativas.

ARGUELLES, por sua vez, define o argumento consequencialista como “sendo aquele tipo de argumento que fornece razões para a tomada de uma decisão específica a partir de uma avaliação dos possíveis efeitos desta decisão”<sup>257</sup>. Em razão mesmo disso, PARGENDLER e SALAMA sustentam que “a diferença entre descrever as normas jurídicas e descrever as consequências das normas jurídicas sobre a realidade vem se reduzindo nos últimos tempos”, vez que as consequências já não são elementos estranhos à atividade jurídica, mas “aptos a responder à questão fundamental do sistema jurídico — segundo a concepção de Niklas Luhmann, a distinção entre o lícito e ilícito”<sup>258</sup>.

Para estes dois autores, o modelo tradicional “presume as consequências de determinadas condutas (banindo condutas que tendem a ter efeitos negativos)”, ao passo que uma análise baseada em efeitos (*effects-based analysis*) “traz para o processo a

<sup>256</sup> JASPER, Eric Hadmann. A filosofia da Análise Econômica do Direito – AED. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 18, n. 92, maio-jun 2010, p. 125.

<sup>257</sup> ARGUELLES, Argumentos Consequencialistas..., op. cit., p. 4-5.

<sup>258</sup> PARGENDLER; SALAMA, Direito e consequência..., op. cit., p. 108.



discussão sobre a prova dos efeitos da conduta em cada caso”<sup>259</sup>, de maneira que “a norma incidirá ou não a depender de suas presumíveis consequências futuras”<sup>260</sup>.

Nesse esforço de aprimorar a análise jurídica, SALAMA expõe que “a disciplina de Direito e Economia retira as consequências do fenômeno jurídico da periferia, trazendo-as para o centro do debate”. Mediante o instrumental econômico, modela-se “o comportamento humano de modo que seja possível ao profissional do Direito entender os prováveis efeitos que advirão como consequências das diferentes posturas legais”<sup>261</sup>.

Retomando a estrutura da norma elaborada por MÜLLER, que é composta de programa e âmbito, tem-se que ao primeiro as consequências pouco importam, já que se refere a um comando textual normalmente decifrado por uma simples análise linguística. Todavia, ao último é que as consequências são essenciais, notadamente quando a norma porta conteúdos cuja repercussão prática é complexa, envolvendo fenômenos que mesmo às ciências causais apresenta dificuldades de compreensão e intensas controvérsias.

Com efeito, testemunha-se uma “crescente adoção de normas cujo suporte fático inclui não apenas a ocorrência de um fato pretérito, considerado de forma estática, mas as consequências efetivas desse fato”<sup>262</sup>. Isto é, não apenas uma norma que regula fatos constituídos, mas cuja realização plena depende que outros fatos futuros (desejados pela norma) aconteçam. Não é novidade à ciência jurídica, todavia, que as normas busquem atingir objetivos mirando o futuro; porém, o jurista dispor de instrumental analítico capaz de prever e controlar as consequências futuras é que não se tem exigido.

COOTER enfatiza que “as consequências mais relevantes para a correta interpretação da norma estão normalmente relacionadas à realização dos propósitos da norma”<sup>263</sup>. No entanto, é sabido que todas as teorias e recursos humanos são limitados, de modo que é utópico pensar numa teoria perfeita na explicação dos fatos. Logo, para

---

<sup>259</sup> PARGENDLER; SALAMA, *Direito e consequência...*, op. cit., p. 122.

<sup>260</sup> PARGENDLER; SALAMA, *Direito e consequência...*, op. cit., p. 123.

<sup>261</sup> SALAMA, *O que é pesquisa...*, op. cit., p. 14.

<sup>262</sup> PARGENDLER; SALAMA, *Direito e consequência...*, op. cit., p. 121.

<sup>263</sup> COOTER, *The Mortar Between...*, op. cit., p. 46. No original: The consequences most relevant to a law's correct interpretation are usually the fulfillment of the law's actual purposes.

se chegar à melhor solução jurídica, “a correta interpretação da norma maximiza a realização dos seus propósitos”<sup>264</sup>.

Ainda, o autor sugere que, a fim de apreender o conteúdo da norma jurídica (âmbito normativo), se aplique o que denominou de *princípio do incentivo*. De acordo com esse princípio, em primeira etapa utiliza-se da “argumentação legal para encontrar os propósitos de uma norma ambígua” e, na sequência, “argumentação econômica para prever a realização de seus propósitos mediante interpretações alternativas”<sup>265</sup>.



Figura 17 - Quadro 2.2.2-B – Relação entre a norma e os fatos

Essa ordenação da análise é deveras importante, pois a compreensão do que a *norma quis dizer* é atividade própria do jurista, que o descobre pela leitura contextualizada do dispositivo legal. Nada obstante, o auxílio da economia é imprescindível no momento de saber se tal e qual interpretação a ser dispensada propicia a realização dos objetivos já destacados pelo jurista<sup>266</sup>.

Assim, prossegue o autor, “cada ciência social – economia, ciência política, sociologia, psicologia e antropologia – tem métodos para prever as consequências da norma, incluindo as que realizam os propósitos desta”. No entanto, entre os modelos teóricos, “a melhor abordagem para a interpretação utiliza a ciência social que melhor prevê, quer seja a economia ou outra ciência social”<sup>267</sup>.

Dessa forma, resta claro que o conhecimento econômico como um dos elementos hermenêuticos não condiciona ou deturpa a atividade jurídica. Como ressalta COOTER, “a correta interpretação da norma depende da autoridade jurídica”; então, por

<sup>264</sup> COOTER, *The Mortar Between...*, op. cit., p. 6. No original: Law’s correct interpretation maximizes the fulfillment of its actual purposes.

<sup>265</sup> COOTER, *The Mortar Between...*, op. cit., p. 6. No original: Legal reasoning to find the purposes of an ambiguous law [...] Economic reasoning to predict their fulfillment by alternative interpretations.

<sup>266</sup> “A law is interpreted in light various legal resources. In difficult cases, interpretation by the meaning of the words is not enough. Instead of the words, interpretation often focuses on the purposes behind the law” (COOTER, *The Mortar Between...*, op. cit., p. 7). Tradução livre: a norma é interpretada à luz de vários recursos jurídicos. Em casos difíceis, interpretação dos significados das palavras não é suficiente. Ao invés de palavras, a hermenêutica não raro foca nos propósitos por detrás da norma.

<sup>267</sup> COOTER, *The Mortar Between...*, op. cit., p. 7. No original: Each social science – economics, political science, sociology, psychology, and anthropology – has methods to predict a law’s consequences, including its fulfillment of the law’s purposes [...] The best approach to interpretation uses the social science that predicts best, whether economics or another social science.

exemplo, “a teoria da economia do bem-estar não possui autoridade jurídica a não ser quando a norma a exige em circunstâncias específicas”<sup>268</sup>.

Defendendo tese contrária, porém, HAYASHI advoga o “divórcio entre o plano do mundo normativo e o mundo natural”, de modo que, na ciência jurídica, “ao revés das ciências naturais, não se deve perquirir na investigação sistemática do Direito a correspondência dos seus enunciados ao mundo natural, mas apenas àquela realidade que o próprio Direito construiu”<sup>269</sup>.

Em razão disso, segue, ao se “debruçar sobre os enunciados lingüísticos do Direito Positivo, o jurista não deve considerar elementos percebidos na realidade objetiva, ainda que, aparentemente, algum dado natural seja mencionado no texto legal”<sup>270</sup>.

É difícil, todavia, assimilar duas das premissas do raciocínio esposado: (i) não verificar a correspondência dos enunciados no mundo natural, mas *àquela realidade que o próprio Direito construiu*; e (ii) não considerar elementos percebidos na realidade objetiva, ainda que, aparentemente, *algum dado natural seja mencionado no texto legal*.

Quanto à primeira, a grande questão é saber se o Direito opera no mundo natural ou não. Parece evidente que o Direito não se refere a uma realidade diferente da natural, pois é criado justamente para interferir nesta realidade natural. Causa estranheza pensar em uma realidade ficta, com a qual o universo normativo dialoga, a despeito de os efeitos da aplicação normativa ocorrerem no mundo natural.

Assim, em que pese o Direito poder conformar fatos e ações voluntárias para que sigam um curso desejado pela norma, por vezes diversos daqueles que seriam tomados sem o constrangimento legal, estes fatos e ações sucedem na realidade natural e, pois, a efetividade da norma depende de que, no mundo natural, aquele curso seja tomado. Não fosse assim, bastaria que o operador do Direito, ao propor a exegese da norma, possuísse a *intenção* de que a finalidade fosse alcançada para que fosse vista a solução como acerto.

---

<sup>268</sup> COOTER, *The Mortar Between...*, op. cit., p. 7. No original: The correct interpretation of a law depends on legal authority [...] Welfare economics has no legal authority except where laws mandate it in specific circumstance.

<sup>269</sup> HAYASHI, Alexandre Yoshio. Economia e sua repercussão no direito tributário. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 101, jan-dez 2010, p. 962. No mesmo sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO sustenta: “Como já anotado, o Direito não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de significação” (CARVALHO, *O absurdo da interpretação...*, op. cit., p. 455).

<sup>270</sup> HAYASHI, Economia e sua repercussão..., op. cit., p. 962.

Já a respeito da segunda, há nova dificuldade de imaginar como é feita a interpretação do dado natural sem considerar o seu comportamento na realidade objetiva. O autor busca justificar a ideia com a tese de que, “ao incorporar um dado natural da realidade objetiva, o sistema jurídico normativo atribuirá novo sentido, em razão dos próprios processos de filtragem conceitual”, os quais, todavia, “não são influenciados nem mesmo por proposições científicas das ciências naturais, produzidas sobre esse fator do meio ambiente assim assimilado”<sup>271</sup>.

Indaga-se: donde vem esse novo sentido? Se não é influenciado *nem mesmo por proposições científicas das ciências naturais*, vai buscar a definição do dado natural em que ciência? Salvo na hipótese de glossário de norma, cuja suficiência para iluminar o intérprete em casos difíceis é questionável, não se vislumbra qual poderia ser a fonte desse novo conhecimento.

Se couber à doutrina ou à jurisprudência, volta-se à questão: em que fonte (científica ou não) buscaram o novo sentido que a norma, ao incorporar o dado natural, lhe atribuiu? Veja-se, para que não haja enganos: que o dado natural seja manipulado de forma diversa daquela utilizada pelo Direito, isto é absolutamente compreensível; contudo, a dificuldade está em negar a essencialidade da ciência causal que estuda determinado fenômeno (social, cultural, natural...), e que porventura se torna objeto de norma jurídica, para que o intérprete tenha a noção dos contornos e todas as implicações deste objeto a fim de lhe dispensar adequado tratamento jurídico conformemente à teleologia normativa.

Ainda, vale frisar que, de acordo com o uso da teoria econômica ora defendido, não procede a crítica de autores clássicos, tais como PAULO DE BARROS CARVALHO e GERALDO ATALIBA, que, como relata NOGUEIRA, rechaçam a ideia de que “o intérprete faça considerações econômicas em torno da lei, porque o jurista não possui a necessária formação econômica; podem apenas fazer considerações jurídicas”<sup>272</sup>.

É que o uso do conhecimento econômico como subsídio para a argumentação da proposta de interpretação da norma não equivale a produzir este tipo de conhecimento. Significa tão somente que o intérprete deve conhecer uma teoria econômica que já está consolidada na comunidade científica própria, a fim de constituir o âmbito da norma sob análise. Logo, se se entender imprescindível a formação

---

<sup>271</sup> HAYASHI, Economia e sua repercussão..., op. cit., p. 963.

<sup>272</sup> NOGUEIRA, *A Interpretação Econômica...*, op. cit., p. 105.

econômica bacharelada mesmo para o intérprete apenas aproveitar o conhecimento produzido naquela ciência, então a construção dos conteúdos referidos pela norma, cabendo a este jurista ensimesmado, está fadada a ser produto da intuição, do senso comum e da leiga experiência pessoal de cada um que se debruçar sobre a norma.

### 2.2.3. Em busca de um método para trabalhos interdisciplinares

É marcante a forma como FORGIONI inicia sua exposição a respeito da análise econômica do Direito:

Para muitos, no inferno de Dante estará reservado um círculo aos que ousarem contaminar o direito com a economia, ou propor a utilização método ligado à AED na solução de problemas jurídicos. Suporta-se até a utilização de elementos da sociologia, da filosofia e mesmo da psicologia. Não se admite, todavia, a promiscuidade com métodos de análise racionais, destinados a identificar a consequência econômica dos atos praticados pelos formuladores das políticas públicas e dos operadores do direito. Para esses profissionais, a realidade pouco interessa; os textos normativos devem ser aplicados, ‘custe o que custar’. Daí adviria a segurança para o sistema, sendo irrelevantes as ponderações sobre as consequências ou os pressupostos econômicos das normas jurídicas<sup>273</sup>.

Com efeito, o Direito tem historicamente dialogado com disciplinas como sociologia, filosofia e psicologia. As universidades estão recheadas de cadeiras como Sociologia do Direito, Ciência Política, Filosofia do Direito, Psicologia Jurídica, com alguma variação de nomenclatura. No entanto, exceto em casos raríssimos, a economia aparece, no máximo, sob a forma de Economia Política, quando, de fato, não se procura conhecer o instrumental econômico de análise, mas apenas estudar, propedeuticamente, os fundamentos econômicos da sociedade e do Estado.

Todavia, o presente trabalho pode estar condenado ao *inferno dantesco*. É que, como arguem FOLLONI e SIMM, “não cabe ao jurista considerar como sendo um falso problema aquele que não é resolvido por seu estudo eventualmente redutor”<sup>274</sup>. E assim, uma vez identificada a *necessidade*, e não mera *conveniência*, do conhecimento interdisciplinar, fechar os olhos não vai a fazer passar.

Nada obstante, continuam os autores, “complexidade não visa a um saber holístico em que se procede a um sincretismo metodológico [...] em realidade, busca-se estudar o que ficou de fora do conhecimento disciplinar”, a saber, “conceitos

<sup>273</sup> FORGIONI, Paula A. Análise econômica do direito: paranoia ou mistificação? *Revista TRF - 3ª Região*, v. 77, mai-jun 2006, p. 53.

<sup>274</sup> FOLLONI; SIMM, *Direito Tributário, Complexidade...*, op. cit., p. 55.

inexplorados, relações impensadas no interior das disciplinas e o intento de interligar o que foi separado com as fronteiras dessas disciplinas”<sup>275</sup>.

O objeto da ciência jurídica, as normas, é complexo exatamente neste sentido de que exige um conhecimento multifacetado. Isto é, embora se desenvolva estudo centrado na estrutura e comando das normas, somente se completa com o auxílio de ciências explicativas da realidade sobre a qual recairá a disciplina jurídica.

Como expõem PARGENDLER e SALAMA, é preciso “pensar seriamente sobre relações de adequação entre meios jurídicos e fins normativos, relações essas que não podem ser obtidas somente com a filosofia, a lógica, a filologia ou a gramática”<sup>276</sup>. Dessa forma, a ciência jurídica deve ser muito dinâmica, a qualquer tempo disposta a enfrentar *conceitos inexplorados e relações impensadas*, ou aperfeiçoar o estado d’arte no tocante ao saber produzido sem os devidos sustentáculos científicos.

Ainda, diversamente do que se tende a pensar, “esse estudo interdisciplinar não rompe com os limites existentes entre as disciplinas”; é dizer, “Direito Tributário não se torna Economia, nem se confunde com ela”. O que se faz é reconhecer as “inter-relações travadas entre o Direito Tributário e a Economia”, de modo a viabilizar “a investigação de determinados problemas jurídico-tributários concretos”<sup>277</sup>.

Como bem colocado por GODOY, “o movimento direito e economia mostra-se como interdisciplinar, sem os perigos de ser antidisciplinar, a exemplo do que ocorre com outros focos do antifundacionalismo pós-moderno”<sup>278</sup>. Vale dizer, a intenção não é se desfazer das fronteiras do conhecimento, que tanto contribuíram, ao separar as partes complexas demais para serem tratadas conjuntamente, para o progresso científico. Tão somente é reconhecer que as disciplinas devem, mantendo sua autonomia no processamento dos dados obtidos, dialogar, de modo a contribuir na resolução dos impasses que estejam a enfrentar.

Nessa esteira, GICO JR. aponta que “os juristas ainda não possuem qualquer instrumental analítico robusto para descrever a realidade sobre a qual exercem juízos de valor ou para prever as prováveis conseqüências de decisões jurídico-políticas que são seu objeto de análise tradicional”<sup>279</sup>. Logo, tendo-se reconhecido a importância das conseqüências tanto para a construção do conteúdo normativo quanto para a realização

---

<sup>275</sup> FOLLONI; SIMM, *Direito Tributário, Complexidade...*, op. cit., p. 57-58.

<sup>276</sup> PARGENDLER; SALAMA, *Direito e consequência...*, op. cit., p. 127.

<sup>277</sup> FOLLONI; SIMM, *Direito Tributário, Complexidade...*, op. cit., p. 66.

<sup>278</sup> GODOY, *Direito e economia...*, op. cit., p. 7.

<sup>279</sup> GICO JR., *Ivo T. Metodologia e Epistemologia...*, op. cit., p. 1.

das finalidades normativas, segue a necessidade de um instrumental analítico capaz de descrever, entender e prever as consequências da aplicação do Direito.

Sintonicamente, GONÇALVES e STELZER sustentam que “aplicar a Teoria Econômica ao Direito é possibilitar este critério único e racional para atingir-se um dever ser possível segundo condições dadas”. Ou seja, “diferentemente do dever ser idealizado, mas, freqüentemente, inatingível devido ao seu descomprometimento com o mundo real ou seu caráter meramente político-ideológico”<sup>280</sup>.

A assertiva reúne alguns dos principais elementos que até agora se suscitou para justificar a incursão balizada no conhecimento econômico. Por um lado, teoria econômica fornece este *critério único e racional* para lidar com fenômenos causais. Por outro, rejeita-se o *dever ser idealizado*, que se pretende satisfatório ainda que descomprometido com o mundo real em que intervém e, sem o declarar, visa a suprir a ausência de base científica com argumentos *meramente político-ideológicos*.

É que esse *achismo* do intérprete, além da fraqueza retórica, vem sempre carregado de preferências ideológicas, as quais tendem à conclusão mais condizente com sua visão politizada de mundo. A ciência, é claro, não é neutra ideologicamente, pois mesmo as pesquisas quantitativas recebem um direcionamento para testar as hipóteses consideradas mais críveis pelo pesquisador. No entanto, pela necessidade de um método, mediante o qual são tratadas as premissas e confirmados resultados, e ainda cujo prestígio depende do crivo de uma comunidade de indivíduos tecnicamente qualificados, torna-se o conhecimento científico muito mais impessoal e objetivo para lidar, no âmbito do Estado, com os problemas dos seus súditos.

A simples operação lógico-dedutiva, como se vem demonstrando, é, pois, insuficiente para lidar com estes aspectos conteudísticos da interpretação normativa. MÜLLER, contudo, não descurava da necessidade de método para trabalhar ordenadamente também com o *âmbito da norma*.

Ponderava que “aqui são necessários meios de interpretação passíveis de discussão e de controle – ainda que não infalíveis –, na forma como eles podem oferecer a inclusão de âmbitos sociais da vida humana na concretização do direito”. E, para

---

<sup>280</sup> GONÇALVES, Everton das Neves; STELZER, Joana. O Direito e a *Law and Economics*: Possibilidade Interdisciplinar na Contemporânea Teoria Geral do Direito. *JURIS*, v. 11, Rio Grande, 2005, p. 212.

tanto, o jurista se beneficia de “suporte nas estruturas sociais empíricas, que são determinadas pelo conteúdo da norma e são passíveis de serem racionalizadas”<sup>281</sup>.

Pois bem, reconhecida a importância do diálogo interdisciplinar para constituir o âmbito normativo, viabilizando uma interpretação que dê conta dos intrincados conteúdos referidos pela norma, impõe-se a estruturação de um método para lidar com o conhecimento importado de outras disciplinas na atividade jurídica.

### 2.2.3.1. Primeira regra

A primeira regra metodológica consiste na *seleção* dos modelos econômicos explicativos da realidade. Nesse sentido, importante considerar as lições de FRIEDMAN, que de pronto desmembra a ciência econômica em duas facetas essenciais para a compreensão dos objetivos e limites do conhecimento que se produz em Economia:

O objetivo último de uma ciência positiva é o desenvolvimento de uma “teoria” ou “hipótese” que gere válidas e significativas (i.e., não truísticas) previsões sobre fenômenos ainda não observados. Tal teoria é, em geral, uma complexa mistura de dois elementos. Em parte, é “linguagem” designada para promover “métodos de raciocínio sistemáticos e organizados”. Em parte, é um conjunto de hipóteses substantivas designadas para depurar características essenciais da complexa realidade<sup>282</sup>.

Assim, de uma parte, a teoria econômica esclarecerá os métodos racionais que utilizou para chegar à conclusão dada. No ponto, de fato, o jurista terá pouco ou nada a contribuir, pois se trata de ferramentas analíticas a cujo manejo lhe falta a preparação específica. De outra, estão as hipóteses confirmadas ou rejeitadas como resultado do teste empírico ou retórico a que se submeteram. Em relação a tais hipóteses, o jurista exercerá análise crítica, na forma de condicionamento e avaliação, etapas adiante explicadas.

Para selecionar o conhecimento econômico que melhor sirva à argumentação jurídica, é necessário, ainda, não prejudicar algumas características de pesquisa que ao jurista podem aparentar ser falhas grosseiras, enquanto, em verdade,

<sup>281</sup> MÜLLER, *Teoria estruturante...*, 2ª ed., op. cit., p. 188.

<sup>282</sup> FRIEDMAN, *Essays in Positive...*, op. cit., p. 7. No original: The ultimate goal of a positive science is the development of a "theory" or "hypothesis" that yields valid and meaningful (i.e., not truistic) predictions about phenomena not yet observed. Such a theory is, in general, a complex intermixture of two elements. In part, it is a "language" designed to promote "systematic and organized methods of reasoning." In part, it is a body of substantive hypotheses designed to abstract essential features of complex reality.



são indispensáveis para o progresso da ciência econômica, isto é, a capacidade de prever consequências futuras envolvendo os fenômenos estudados.

De início, tem-se que “uma hipótese é importante se ela ‘explica’ muito com pouco”, isto é dizer, “se ela depura os elementos comuns e cruciais da complexa e detalhada massa de circunstâncias que rodeiam o fenômeno a ser explicado e permite válidas previsões com base unicamente neles”<sup>283</sup>. De conseguinte, continua, “uma hipótese precisa ser descritivamente falsa nas suas premissas; isto é, desconsideram-se todas as demais circunstâncias, visto que o sucesso da hipótese demonstra que elas são irrelevantes para o fenômeno a ser explicado”<sup>284</sup>.

A *descrição falsa das premissas* é um imperativo da análise positiva, pois garante o sucesso da teoria<sup>285</sup>. Pode soar paradoxal, mas há uma explicação epistemológica muito palpável. Assim, quando se exige *explicar muito com pouco*, a razão está na complexidade dos fenômenos reais. De modo que, se for tentado apreender todas as suas características antes de se prover qualquer explicação causal para seu comportamento, a ciência econômica teria quase nada para oferecer neste campo.

Desse modo, fato é que a teoria pode prever comportamentos com razoável acuidade sem necessitar justificar o realismo de suas premissas. Colocado de forma pragmática, a teoria não precisa ser *intrinsecamente boa*, mas deve ser *garantidamente útil*<sup>286</sup>.

Com isso, as premissas podem ser deliberadamente falsas, ou serem refutadas por trabalhos posteriores, ou ainda não contemplarem todas as circunstâncias envolvidas, sem que os resultados da pesquisa sejam invalidados se estes continuarem a

---

<sup>283</sup> FRIEDMAN, *Essays in Positive...*, op. cit., p. 14. No original: A hypothesis is important if it "explains" much by little [...] If it abstracts the common and crucial elements from the mass of complex and detailed circumstances surrounding the phenomena to be explained and permits valid predictions on the basis of them alone.

<sup>284</sup> FRIEDMAN, *Essays in Positive...*, op. cit., p. 14-15. No original: A hypothesis must be descriptively false in its assumptions; it takes account of, and accounts for, none of the many other attendant circumstances, since its very success shows them to be irrelevant for the phenomena to be explained.

<sup>285</sup> When judging the scientific value of a theory the basic question should not be whether a theory is (perfectly) true but how plausible it is. The best of all inevitably imperfect scientific theories is the most plausible one (DE GEEST, Gerrit. The debate on the scientific status of law & economics. *European Law Review*, n. 40, 1996, p. 1.003). Tradução livre: Ao se julgar o valor científico de uma teoria, a questão básica não deve ser se a teoria é (perfeitamente) verdadeira, mas quão plausível ela é. A melhor de todas as inevitavelmente imperfeitas teorias científicas é a mais plausível.

<sup>286</sup> “Viewed as a body of substantive hypotheses, theory is to be judged by its predictive power for the class of phenomena which it is intended to ‘explain’” (FRIEDMAN, *Essays in Positive...*, op. cit., p. 8). Tradução livre: Vista como um conjunto de hipóteses substantivas, a teoria há de ser julgada pela sua capacidade preditiva frente à classe de fenômenos que se propõe a ‘explicar’.

prever as consequências satisfatoriamente. Ao final, em vista da sua utilidade preditiva, a teoria demonstra que *apenas algumas circunstâncias* precisam ser consideradas.

Em reforço ao quanto argumentado, DE GEEST afirma que, no tocante à “discussão a respeito do irrealismo das premissas, a questão fundamental não deve ser se as premissas são irrealistas, mas em que medida este caráter irrealista afeta a plausibilidade da teoria”<sup>287</sup>. Ou seja, apenas se a teoria falhar, o nível de *simplificação da realidade* chegou ao ponto intolerável, isto é, prejudicou a capacidade de prever os acontecimentos.

A explicação de FRIEDMAN continua sendo indispensável: “para colocar a questão menos paradoxalmente, a questão relevante a se indagar sobre as ‘premissas’ da teoria não é se elas são descritivamente ‘realistas’, porque elas nunca são, mas se elas são suficientemente boas aproximações para os propósitos em questão”<sup>288</sup>. E arremata dizendo que “esta questão pode ser respondida apenas observando se a teoria funciona, o que significa dizer se ela gera previsões suficientemente acuradas”<sup>289</sup>.

Ao lado disso, HOVENKAMP adverte que “a ciência social positiva não pode observar o ponto de vista subjetivo do indivíduo cujos valores e ações estão sob considerações, por isso ela o desconsidera”<sup>290</sup>. Isto, porém, tampouco significa fragilidade ou insuficiência da teoria na sua capacidade de explicar satisfatoriamente a realidade. Para a ciência econômica, o que conta são os *dados objetivos ou observáveis*, trazendo o autor, para justificar o ponto, um exemplo bastante didático:

Por exemplo, o psicólogo positivista não pode mensurar a dor ou angústia psicológica de outro indivíduo, mas pode mensurar gritos, insônia ou hábitos alimentares. Similarmente, o economista não pode mensurar percepções subjetivas ou bem-estar, mas pode mensurar preferências que são exercidas mediante o consumo no mercado<sup>291</sup>.

---

<sup>287</sup> DE GEEST, *The debate on the scientific...*, op. cit., p. 1.003. No original: Discussion on the unrealism of assumptions, the fundamental question should not be whether assumptions are unrealistic but to what extent this unrealistic character affects the plausibility of the theory.

<sup>288</sup> FRIEDMAN, *Essays in Positive...*, op. cit., p. 15. No original: To put this point less paradoxically, the relevant question to ask about the ‘assumptions’ of a theory is not whether they are descriptively ‘realistic’, for they never are, but whether they are sufficiently good approximations for the purpose ‘in hand.

<sup>289</sup> FRIEDMAN, *Essays in Positive...*, op. cit., p. 15. No original: This question can be answered only by seeing whether the theory works, which means whether it yields sufficiently accurate predictions.

<sup>290</sup> HOVENKAMP, *Herbert. Positivism in Law...*, op. cit., p. 842. No original: The positivist social scientist cannot observe the subjective viewpoint of the person whose values or actions are under consideration, so she disregards it

<sup>291</sup> HOVENKAMP, *Positivism in Law...*, op. cit., p. 842. No original: For example, the positivist psychologist cannot measure another person’s psychological anguish or pain, but she can measure screams, sleeplessness, or eating habits. Similarly, the economist cannot measure subjective perceptions of well-being, but she can measure preferences that are exercised through purchases in the marketplace.

Estas ponderações são necessárias para não se rejeitar o estudo econômico pela forma peculiar como é desenvolvido. Contudo, o divisor de águas para decidir por selecionar um trabalho potencialmente útil à argumentação jurídica é a recepção que possui no seu meio científico.

Assim, os elementos objetivos pelos quais o jurista, um *outsider*, pode atestar a confiabilidade dos trabalhos econômicos são: (i) o prestígio e a tradição dos periódicos em que são publicados, sendo bom parâmetro os conceitos recebidos por órgãos nacionais e internacionais e (ii) a credibilidade do autor perante seus pares, o que se afere por constante citações, participação em conferências, cátedra de universidades importantes e até repercussão midiática de seus *achievements*<sup>292</sup>.

### 2.2.3.2. Segunda regra

Por outro lado, a segunda regra metodológica consiste no *condicionamento* dos conteúdos emprestados de outras ciências. Como explica FISCHMANN, a respeito da ciência econômica, “as instituições e os procedimentos acabam por condicionar a transposição dos conceitos econômicos”, de modo que “quando aplicados por operadores do direito acabam por ganhar um contorno diferente daquele que economistas atribuem a ele”<sup>293</sup>.

Dessa forma, é inadvertido tomar o conceito presente na literatura econômica e, sem entender a conformação teleológica promovida pela norma, utilizá-lo na argumentação jurídica. Não obstante, a norma não faz menção ao conceito econômico para se referir a coisa completamente diversa, exceto quando deixar muito claro – ainda que isto seja de uma atecnicidade legislativa grotesca – uma nova definição para os termos que está empregando. Logo, afóra a excepcionalíssima

---

<sup>292</sup> Vale recordar que o procedimento de audiência pública no Supremo Tribunal Federal, com base nos artigos 21, XVII e 154, III, do Regimento Interno daquele tribunal, para ouvir especialistas sobre tudo quanto relacionado aos aspectos técnicos e fáticos envolvendo a lide, compreende um modelo de seleção similar para a escolha dos palestrantes. Além disso, como referiu o Ministro Gilmar Mendes na 20ª audiência pública realizada, em 25/05/2017, em que se discutiam diversos aspectos do banco de dados genéticos de condenados por crimes hediondos pretendido pela lei n. 12.654/2012 (RE n. 973837/MG), a importância de se propiciar a abertura dos juízes para conhecimento de complexas questões de fato é que “o tribunal precisa de informações que não estão fundamentalmente nos livros de Direito” (Audiência Pública – Coleta de material genético de condenados. <<https://www.youtube.com/watch?v=IYRedqA8pHw>>. Acesso em 28/05/2017. Intervalo 7:46-7:51)

<sup>293</sup> FISCHMANN, *Direito e economia...*, op. cit., p. 90-91.

situação da existência de um glossário normativo, tais conceitos emprestados guardarão um nexos material mínimo com a realidade donde foram extraídos.

Em outras palavras, o conceito econômico tem, em princípio, ao ser incorporado pela norma, seus elementos fundamentais preservados. Alteram-se, no entanto, alguns dos seus elementos acidentais, que indicam, normalmente, a forma de operar na realidade.

Por exemplo, a eficiência, sob pena de desnaturar-se, não pode deixar de observar a relação custo-benefício. Contudo, se, para a teoria econômica, que levanta o maior número de hipóteses possível sem fazer *a priori* qualquer tipo de valoração, pode ser eficiente deixar algumas pessoas morrerem ou viverem em situação de miserabilidade, a fim de que uma dada conjuntura econômica funcione bem a outras, esta é uma hipótese com certeza rechaçada pela ordem jurídica brasileira, dada a existência de normas de teor humanístico que o vedam.

### 2.2.3.3. Terceira regra

Por fim, a terceira regra metodológica consiste na *avaliação* das consequências relevantes à interpretação da norma. No ponto, FISCHMANN assenta que “o emprego do método econômico para auxiliar na aferição de um fato se enquadra na categoria de utilização pelo direito dos préstimos de outras áreas do conhecimento”. Porém, segue, “mesmo que tecnicamente seja apurado um determinado fato, o magistrado ainda pode fazer uma análise valorativa do mesmo”<sup>294</sup>.

Em síntese, significa dizer que não são todos os fatos que interessam à causa jurídica. Este processo de avaliação, pois, é uma filtragem daqueles que são efetivamente relevantes.

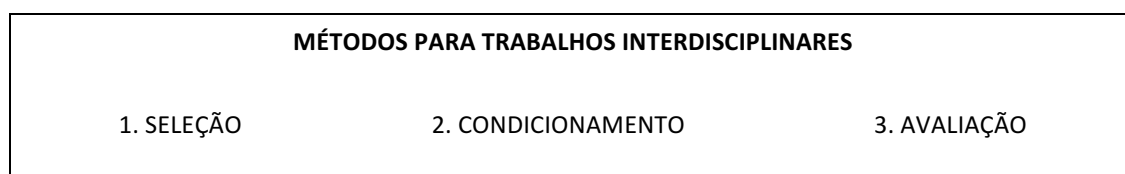


Figura 18 - Quadro 2.2.3.3. – Método para trabalhos interdisciplinares

<sup>294</sup> FISCHMANN, *Direito e economia...*, op. cit., p. 91.

Assim, trata-se, em primeiro plano, de utilizar o instrumental econômico para entender toda a conjuntura fática envolvendo o fenômeno jurídico. Em segundo, porém, de distinguir as consequências que decorrem logicamente da aplicação da norma daquelas aleatórias que não importam à hermenêutica jurídica. Em terceiro, por fim, dentro das *consequências fático-lógicas*<sup>295</sup>, selecionar apenas aquelas que possam contribuir para determinar o conteúdo de dados não-gerados pelo Direito de maneira condizente com a finalidade normativa<sup>296</sup>.

### 2.3. DISTINÇÕES ENTRE SUBORDINAÇÃO DO DIREITO À ECONOMIA E INTERPRETAÇÃO À LUZ DOS EFEITOS ECONÔMICOS

Parcela da responsabilidade pela rejeição da análise econômica, por supostamente romper com o paradigma positivista, se deve à indistinção entre as abordagens positiva e normativa pelos tribunais.

Não há dúvida, na linha de PARGENDLER e SALAMA, de que “a utilização de argumentos consequentialistas em juízo, em particular, é hoje cada vez mais um aspecto necessário do percurso retórico para a interpretação e aplicação das normas jurídicas”<sup>297</sup>. Contudo, a grande questão é a forma pela qual tais argumentos são utilizados, em especial se estão calcados e balizados na ordem jurídica positiva.

#### 2.3.1. Exemplos de análise econômica prescritiva na jurisprudência

Assim, no bojo do Recurso Extraordinário n. 556.664/RS, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou inconstitucional lei ordinária que dispunha sobre matéria

---

<sup>295</sup> A ideia foi minuciosamente explorada no Capítulo primeiro, quando da análise da tese tributária em PISCITELLI, *Argumentando pelas consequências...*, op. cit., p. 22 e ss.

<sup>296</sup> Conforme expõe MACCORMICK, trata-se de um jogo mental de projetar os acontecimentos futuros decorrentes de dada interpretação, e então verificar se são condizentes ou não com os objetivos da ordem jurídica instituída: “Mas ver isso é ver como caminhamos do escrutínio de consequências jurídicas para sua avaliação. O que está em questão é saber se a conduta que o Direito toleraria ou permitiria é aceitável quando ou se, a partir da permissão dada pelo Direito, as pessoas se engajarem nela” (MACCORMICK, *Retórica e o Estado...*, op. cit., p. 149).

<sup>297</sup> PARGENDLER; SALAMA, *Direito e consequência...*, op. cit., p. 99.

de prescrição tributária, vez que tal competência, de acordo com texto expresso da Constituição, está reservada a lei complementar<sup>298</sup>. Até aí nenhuma dificuldade.

Porém, ao ser apreciado o pedido de modulação dos efeitos da decisão, o relator, Ministro Gilmar Mendes, acolheu-o parcialmente para permitir a restituição de indébito apenas para as ações já ajuizadas antes da conclusão do julgamento, baseado tão somente na “repercussão e insegurança jurídica que se pode ter na hipótese”<sup>299</sup>.

Em voto divergente, porém vencido, o Ministro Marco Aurélio apontou que o posicionamento do tribunal – de que o veículo para tratar de prescrição tributária é lei complementar – já vinha sendo reiterado em diversas decisões monocráticas, não podendo ser encarado como *surpresa* ou *quebra de expectativa* da União o resultado em repercussão geral. Ademais, recordou que a Corte, quando reverteu um entendimento seu acerca dos créditos escriturais de IPI na saída à alíquota zero, em desfavor do contribuinte, argumentou, para negar a modulação de efeitos, que os pronunciamentos monocráticos anteriores não haviam transitado em julgado, de modo que não havia como se cogitar de insegurança jurídica<sup>300</sup>.

Por fim, o ministro vencido ainda ponderou: caso se limite dessa forma os efeitos da decisão, o tribunal está “a quase sinalizar no sentido de que vale a pena editar normas inconstitucionais, porque, posteriormente, ante a morosidade da Justiça se acaba chegando a um meio termo” que, cabe complementar, mitiga a limitação do poder de tributar<sup>301</sup>.

O caso assim exposto parece não envolver a abordagem prescritiva de que se falava. É que, para evidenciá-la, é preciso descortinar as razões encobertas no voto do ministro relator. Assim, PISCITELLI, ao comentar o julgamento, traz à luz os verdadeiros fundamentos da decisão no tocante à modulação dos efeitos:

A explicação para a modulação dos efeitos na forma como se deu está na verdadeira razão condutora do voto: tratou-se, isso sim, de uma medida protecionista à Previdência; tratou-se de evitar que as contas da Previdência sofressem um ‘rombo’ diante das ações que os contribuintes poderiam ajuizar, requerendo de volta os valores que pagaram, considerando o prazo de 10 (dez) anos<sup>302</sup>.

<sup>298</sup> Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 556.664/RS*. Relator Ministro Gilmar Mendes. Recorrente: União. Recorrido: Novoquim Indústria de Químicas Ltda. Tribunal Pleno. Julgado em 12/06/2008.

<sup>299</sup> Op. Cit., p. 1943.

<sup>300</sup> Op. Cit., p. 1948.

<sup>301</sup> Op. Cit., p. 1948.

<sup>302</sup> PISCITELLI, *Argumentando pelas consequências...*, op. cit., p. 115.

Ou seja, o *fundamento metanormativo*, isto é, que não mantém referibilidade a norma jurídica positiva, é a suposta proteção da saúde financeira de entidade pública. De fato, é um argumento, à primeira vista, sedutor, pois é crível extrair da Constituição o desejo de que o instituto de previdência mantenha um equilíbrio orçamentário e, por isso, entender que todo gasto adicional, “não-previsto”, prejudique tal objetivo.

Contudo, por um exame mais aprofundado, o que se vê é o ente público assumindo risco pela adoção de diretriz jurídica que, se não é claramente inconstitucional, no mínimo é de duvidosa constitucionalidade, quer pelo texto inequívoco da norma, quer pelas decisões precedentes ao julgamento em repercussão geral. Não obstante, em decorrência da modulação dos efeitos, a Suprema Corte, a fim de proteger a instituição que assumiu tal risco exclusiva e unilateralmente, mantém o ônus da cobrança indevida de tributos nos próprios contribuintes lesados.

Nem se diga, ademais, que o contribuinte poderia não recolher o tributo, fundado na jurisprudência que vinha se formando em torno do tema. Primeiro, porque o ato de cobrança é imperativo, nada impedindo, salvo nas excepcionais e onerosas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito, que o Fisco inscreva o débito em dívida ativa e busque a expropriação de bens do contribuinte para quitá-lo. Segundo, porque, mesmo àqueles que dispõem dos recursos para realizar o depósito integral em juízo, em sendo revertida a jurisprudência em favor do Fisco, juros e eventuais multas pesadas o aguardam.

Enfim, a ideia é que não é plausível imputar ao devedor a culpa de ter quitado crédito que se veio a declarar indevido. Não há argumento fundado em norma jurídica que o sustente. Por outro lado, com fulcro no artigo 165, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), o contribuinte tem direito à restituição de tributo indevido pago. Assim, resta saber como pôde o STF afastar a aplicação de norma tão direta e inequívoca.

Para tanto, a Corte, como se adiantou, utilizou-se de um critério econômico-político para sua decisão que não se apoia em qualquer norma positiva. Tratou-se simplesmente de prestigiar a visão de mundo, as preferências ideológicas dos julgadores. Segundo pensam, a aplicação da norma causaria males demasiado gravosos para o que entendem ser o “interesse geral”, de modo que alguns indivíduos deveriam se sacrificar, isto é, assumir obrigações ilegais, em nome do bem comum que o próprio ente público resolveu negligenciar com sua conduta.

Nesse caso específico, pode-se falar em uma análise econômica prescritiva apenas num sentido fraco, pois, apesar de o vetor ético estar cristalino nos fundamentos implícitos da decisão, nem mesmo um material empírico de apoio foi utilizado para embasar o suposto “rombo” nas contas públicas que a aplicação regular da norma causaria.

Outra situação em que uma análise pretensamente econômica na argumentação jurídica guiou-se por critérios metanormativos ocorreu no julgamento do Pedido de Intervenção Federal n. 5.102/RS. No caso, o Estado do Rio Grande do Sul admitiu abertamente que atrasara os precatórios, a despeito da previsão orçamentária, sob a justificativa da “real impossibilidade material de observância do efetivo recolhimento dos valores correspondentes aos Precatórios nos exatos termos do vencimento”<sup>303</sup>.

O Presidente da Corte à época, Ministro Gilmar Mendes, entendeu que a “intervenção federal só é autorizada nos casos em que a desobediência judicial decorra de expressão ativa de vontade do Estado-membro, ou seja, da atuação dolosa e deliberada com a finalidade de não-pagamento do precatório”.

Dessa forma, acolheu a defesa do Estado-membro de que o atraso é *involuntário e não tem a intenção de descumprir a ordem judicial*, pois seria temporário, até que se resolvesse a crise econômica pela qual estava passando, tendo, para tanto, sido adotadas medidas como *aprovação dos programas de recuperação de receita, adequação das despesas aos limites traçados pela legislação federal, incremento nas indústrias de pequeno e médio porte, recuperação da política agrária e o combate à sonegação fiscal*.

Assim, conclui o relator que “o Estado-membro tem sido diligente na tentativa de plena satisfação dos precatórios judiciais”; contudo, enfrenta “obstáculos nas receitas constitucionalmente vinculadas e na reserva do financeiramente possível”. De modo que, arremata, enquanto o ente estatal se mantiver diligente, não estará sujeito à intervenção.

Ora, uma vez mais utiliza-se a Corte Suprema de um consequencialismo político sem amparo na ordem jurídica para justificar decisões contrárias ao texto expresso da norma. Isso porque a *atuação dolosa e deliberada* de descumprir decisão

---

<sup>303</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Intervenção Federal n. 5102/RS. Relator Ministro Presidente Gilmar Mendes. Requerente: Procurador-Geral de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Requerido: Estado do Rio Grande do Sul. Decisão da Presidência. Julgado em 23/09/2008.



judicial não é um requisito legal para ensejar a intervenção. Isto é apenas acrescentado para autorizar o calote do Estado-membro que passa por crise financeira, isto é, dificuldades de quitar todos os débitos que contraiu.

Dessa maneira, o julgador entende que precatórios devem ceder a outras obrigações do ente público, sem que tal hierarquia seja estabelecida em norma jurídica. De acordo com o decidido na IF n. 2.915/SP, que serviu de paradigma à decisão retro referida, antes de pagar precatórios seria preciso garantir a *continuidade de prestações de serviços públicos*, numa espécie de *relação de precedência condicionada entre princípios constitucionais concorrentes*<sup>304</sup>.

Neste paradigma, porém, foi feita uma ponderação interessante pelo Ministro Ilmar Galvão (que acabou, não obstante, votando pelo indeferimento da intervenção por vício de procedimento no precatório) sobre a conduta do gestor público irresponsável e que leva inexoravelmente ao descumprimento de ordem judicial: “Se o Governo realizou obras públicas, executou algum outro programa, exigindo mais recursos que os previstos no orçamento e, dessa forma, prejudicou a distribuição do duodécimo ao Tribunal de Justiça, a escusa é inaceitável”<sup>305</sup>.

Assim, certo é que a *impossibilidade material* de quitar os precatórios decorre de uma negligência (para não dizer dolo eventual) do gestor público, que resolve sistematicamente contrair obrigações para além da capacidade financeira do ente, tendo, ao final, que preferir algumas em detrimento de outras. Com a chancela judicial para o atraso dos precatórios, como fez menção o Ministro Marco Aurélio, só aumenta a bola de neve de dívidas perante os jurisdicionados, pois as estimativas de receita no orçamento para pagamento de precatórios vencidos e a vencer passam a ser sempre irreais, viabilizando-se “o Estado contumaz no descumprimento de decisões judiciais”<sup>306</sup>.

Demais disso, os argumentos dos Estados-membro perpassam a ideia de que o orçamento já está todo comprometido, fatiado para atender todas as suas obrigações, de modo que, para quitar os débitos atrasados, seria necessário retirar recursos predestinados a outras finalidades. No entanto, nem sequer é justificado por que a estimativa para pagamento de precatórios falhou; se houve um evento fortuito que

---

<sup>304</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Intervenção Federal n. 2915. Relator Ministro Presidente Marco Aurélio e Redator para Acórdão Ministro Gilmar Mendes. Requerente: Nair de Andrade e outros. Requerido Estado de São Paulo. Plenário. Julgado em 03/02/2003.

<sup>305</sup> Op. cit., p. 209.

<sup>306</sup> Op. cit., p. 176.

frustrou as expectativas de caixa, cuja insuficiência, ainda, não pode ser suprida até o próximo orçamento.

ARGUMENTOS METANORMATIVOS	
RE 556.664/RS	IF 5.102/RS
<i>Modulação de efeitos para proteção do ente público</i>	<i>Precatórios devem ceder a despesas públicas prioritárias</i>

Figura 19 - Quadro 2.3.1. – Argumentos metanormativos

Ou seja, é uma análise que se pretende econômica, pois se baseia em argumentos relacionados ao equilíbrio orçamentário. Com nítido viés prescritivo, de natureza política e não ancorado em norma jurídica, pois assume que a ordem judicial pode ser contornada, sem autorizativo legal, na hipótese em que os recursos já estejam comprometidos a outras finalidades, hierarquicamente superiores segundo as preferências ideológicas do intérprete. Contudo, em que pese as pretensões, não desenvolve o argumento em sólido conhecimento econômico, com explicação esmiuçada da constituição e execução do orçamento, mas em intuições e juízos de valor acerca do que é razoável comprometer das receitas públicas para quitar precatórios.

Malgrado estes exemplos de utilização de argumentos extrajurídicos para contornar imperativos legais, de modo a criar um preconceito contra toda empreitada interdisciplinar na dogmática jurídica, é importante desfazer essa imagem de que toda análise econômica aplicada ao Direito tenderia a uma afronta às normas positivas e ao Estado de Direito. Nesse sentido, embora mais raros, já é possível encontrar casos em que o conhecimento econômico não distorce ou substitui a regra jurídica, mas ajuda a compreender suas consequências e a sua racionalidade subjacente.

### 2.3.2. Exemplos de análise econômica positiva na jurisprudência

Assim é que, ao tratar do Recurso Extraordinário n. 407.688-8, em que se discutia a constitucionalidade da penhorabilidade do bem de família do fiador face ao direito à moradia, o relator, Ministro Cezar Peluso, sustentou, em voto vencedor, que, diante do fato de que são poucos os proprietários no Brasil, a eliminação desta garantia ao crédito locatício em face do fiador seria um desestímulo à locação, ou a tornaria

muito cara, o que, em última análise, acarretaria prejuízo à expansão do direito à moradia.

Aduz, ainda, que a concretização deste direito constitucional poderia se dar de diversas formas, de modo que se pode, “sem prejuízo doutras alternativas conformadoras, reputar-se, em certo sentido, implementado por norma jurídica que estimule ou favoreça o incremento de imóveis para fins de locação habitacional, mediante previsão de reforço das garantias contratuais dos locadores”<sup>307</sup>. Logo, a *ratio legis* do artigo 3º, inciso VII, da Lei n. 8.009/1990, é constituída de uma racionalidade econômica promotora de finalidade normativa (estímulo à locação) condizente com objetivos constitucionais (expansão do direito à moradia).

Por outro lado, o Ministro Eros Grau abriu divergência, suscitando hipótese-limite, segundo sua visão de quebra de isonomia, em que o locatário deixa de pagar o aluguel para pagar prestações de uma casa própria; do fiador pode ser exigido o imóvel bem de família, porém este não poderá, nem por via regressiva, penhorar o imóvel que o locatário adquiriu às custas da inadimplência da locação. É inquestionável, no ponto, a juridicidade do argumento sob a ótica da isonomia<sup>308</sup>.

Todavia, o Ministro Cesar Peluso indaga: “Então, vossa excelência está imaginando hipótese em que o locatário, para poder morar, teve de arrumar um fiador para o contrato?”. Concorde o Ministro Eros Grau. Daí segue nova pergunta: “E, se não tivesse arrumado fiador?”. O segundo replica: “Se não tivesse arrumado o fiador, não enfrentaria a situação”. Rapidamente intervém o ministro relator: “Não morava”<sup>309</sup>.

Apesar de, em meio à discussão, o raciocínio do Ministro Peluso ser tachado de mercadológico, ao passo que o do Ministro Grau seria mais voltado à carga vinculante do direito social, fato é que o primeiro maximiza o direito à moradia para além da propriedade, privilégio de poucos, atingindo aqueles que dependem de imóvel arrendado para morar.

O fato de o ministro relator ponderar a lógica de mercado é porque se preocupa com os resultados práticos de sua decisão, isto é, sabe que os proprietários não locarão a não ser que possuam garantia suficiente contra inadimplência, de modo que uma decisão a princípio mais protetiva de direitos (impenhorabilidade ampla) resultaria

---

<sup>307</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 407.688/SP. Relator Ministro Cesar Peluso. Recorrente: Michel Jacques Peron. Recorrido: Antonio Pecci. Plenário. Julgado em 08/02/2006, p. 884-885.

<sup>308</sup> Op. cit., p. 889.

<sup>309</sup> Op. cit., p. 889-890.

em prejuízo aos mais necessitados (falta de oferta de moradia ou moradia mais custosa para os não-proprietários).

O Ministro Eros Grau chega a argumentar que não pode “fazer a leitura da Constituição para atender à lógica de mercado”<sup>310</sup>. Porém, certo é que como os indivíduos se comportam (locadores ofertarem imóveis a preços acessíveis ou não) não decorre da vontade do intérprete, sendo um consectário do sistema econômico instituído. Como se manifestou o Ministro Sepúlveda Pertence, não se trata “de ceder a imperativos do mercado, mas de ter em conta a realidade circundante da questão constitucional”<sup>311</sup>.

Logo, até que o sistema econômico seja modificado, coadunar a interpretação jurídica com o funcionamento do mercado de locações é pressuposto para a efetividade dos objetivos que se quer alcançar com a norma. Em arremate, é pedagógica a afirmação do Ministro Nelson Jobim sobre a questão: “Nós temos de ter respeito às normas constitucionais, inclusive ao direito infraconstitucional. Essas normas não são feitas para irreais, não são feitas para mundos virtuais, mas para mundos reais”<sup>312</sup>.

	<b>RE n. 407-688-8/SP</b>	
Decisão	<i>Impenhorabilidade do bem de família do fiador</i>	<i>Penhorabilidade do bem de família do fiador</i>
Efeito imediato	<i>Protege o imóvel familiar dos fiadores em locações já realizadas</i>	<i>Perda do imóvel familiar dos fiadores em locações já realizadas</i>
Efeito futuro	<i>Encarecimento do aluguel em virtude da ausência de forte garantia, prejudicando a moradia dos não-proprietários</i>	<i>Garante a estabilidade do mercado de aluguéis, em proveito dos que dependem do imóvel arrendado</i>

Figura 20 - Quadro 2.3.2. – RE n. 407.688-8/SP

Em comentário a este julgado, PARGENDLER e SALAMA afirmam que a decisão “não somente alude a fatos da realidade social fora do alcance imediato da norma em questão (por exemplo, a proporção de brasileiros que são proprietários de imóveis)”, como também “tira ilações de causalidade entre a regra de penhorabilidade do bem de família do fiador e a operação do mercado de locações”<sup>313</sup>.

<sup>310</sup> Op. cit., p. 896.

<sup>311</sup> Op. cit., p. 923.

<sup>312</sup> Op. cit., p. 924.

<sup>313</sup> PARGENDLER; SALAMA, Direito e consequência..., op. cit., p. 125.

Não obstante, a análise não se desvincula da norma jurídica em momento algum, mas apenas suscita que a teleologia da exceção legal à impenhorabilidade do bem de família do fiador é justamente a de estimular a locação, dando melhores garantias creditícias ao locador. Mas, se esta é ou não a melhor forma de promover o acesso à moradia, não se questiona, posto ser uma escolha política; afirma-se, tão somente, que o modelo escolhido não contraria a ordem constitucional, mas, antes, a promove.

Logo, a análise do caso no Supremo se circunscreve aos aspectos da norma jurídica, observando apenas as consequências pertinentes à realização de suas finalidades. Isto é, indaga (i) se a política pública estabelecida é compatível com a ordem constitucional; e, (ii) assim sendo, se existem boas razões (científicas) a atestar que garantias como essa de fato estimulam a locação, garantindo o acesso amplo à moradia.

Nesse sentido, ainda, é certo que “nem sempre o STF ou outros tribunais do país utilizam expressamente a retórica da lei como mecanismo de “estímulo” a determinados comportamentos”, tal como no caso citado. Vale dizer, “com frequência se atingem os mesmos objetivos através do vocabulário da ‘proporcionalidade’”<sup>314</sup>.

Muitas vezes, contudo, o exame da proporcionalidade e da razoabilidade da interpretação são guiadas pela mera intuição ou senso comum. A própria ideia de encarar tais expedientes como princípios implícitos é problemática, dando ensejo ao voluntarismo, pois com os métodos tradicionais, em especial a técnica finalística, já é possível ir a fundo nas consequências da aplicação normativa. Assim, melhor seria abandonar os termos pomposos que são ora apenas formas elegantes de se fazer o que sempre fez em hermenêutica, ora categorias analíticas atrás das quais se escondem retóricas puramente intuitivas.

O importante é, pois, verificar as consequências relevantes para o deslinde do problema jurídico. Todavia, se foi possível constatar iniciativas de análise econômica positiva na jurisprudência, isto é, que apenas evidenciam os potenciais efeitos econômicos a fim de contribuir na melhor interpretação da norma, ainda não se tem “refletido de forma cuidadosa sobre como lidar com as afirmativas empíricas controversas suscitadas por este tipo de exame”<sup>315</sup>.

---

<sup>314</sup> PARGENDLER; SALAMA, *Direito e consequência...*, op. cit., p. 125.

<sup>315</sup> PARGENDLER; SALAMA, *Direito e consequência...*, op. cit., p. 125.

Na própria discussão sobre penhorabilidade do bem de família do fiador, faltaram os fundamentos na literatura econômica ou estudos empíricos a tratar o problema das garantias creditícias. Com efeito, é sabido que o Brasil possui um histórico de altos índices de inadimplência, bem como problemas de concentração imobiliária na mão de poucos cujas origens remontam a época colonial. No entanto, para testar cientificamente as afirmações feitas, é preciso ir um pouco além da sabedoria popular e das publicações jornalísticas.

Pode-se, por exemplo, investigar se estes índices de inadimplência se mantêm constantes ao longo do tempo e se há alguma peculiaridade do mercado imobiliário; se houve mudanças antes e após a criação da exceção legal quanto a valores, juros e oferta dos alugueis; se a literatura possui teoria formada que prediz o comportamento imobiliário cogitado ou outra análoga que verse sobre os impactos da garantia creditícia. Enfim, são os tipos de dados que podem corroborar – ou quiçá refutar – as hipóteses que surgem intuitivamente ou de visões de mundo disseminadas no senso comum.

Assim, nota-se que o operador jurídico não está realizando análise econômica por si mesmo, mas se valendo de subsídios econômicos para melhor qualificar os fatos sob a análise. Nessa ordem de ideias, LOPES afirma que “mesmo aquele que pretende decidir de forma ‘exclusivamente jurídica’ não pode fugir de alguns juízos sobre a realidade”, pois “problema da qualificação é central em qualquer raciocínio jurídico”<sup>316</sup>.

Mas o quer dizer com isso? Significa que para o sujeito dizer “se um fato A ou B é, juridicamente, um negócio X ou Y”, necessita classificar, ou seja, “inserir um fato em uma determinada classe definida juridicamente”<sup>317</sup>.

Para ilustrar o raciocínio, o autor toma como exemplo o julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) n. 09/DF, em 13/12/2001, relatora para acórdão Min<sup>a</sup> ELLEN GRACIE, no meio da crise energética pela qual o país passou<sup>318</sup>.

O caso tratava da constitucionalidade da Medida Provisória n. 2.152-2/2001, que havia estabelecido sobretarifa para os usuários que ultrapassassem um dado limite individual de consumo, sendo que, do valor arrecadado, 2% se destinavam à cobertura de custos adicionais das concessionárias, o restante para o pagamento de bônus aos

<sup>316</sup> LOPES, Raciocínio Jurídico..., op. cit., p. 164.

<sup>317</sup> LOPES, Raciocínio Jurídico..., op. cit., p. 164.

<sup>318</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Constitucionalidade n. 09/DF. Relatora p/ Acórdão Min<sup>a</sup> Ellen Gracie. Requerente: Presidente da República. Julgado em 13/12/2001.

poupadores, assim definidos os que consumissem abaixo da sua meta, e, havendo ainda saldo positivo, este seria ainda compensado nas futuras faturas de todos os usuários.

De um lado, o Min. MARCO AURÉLIO argumentava que as metas para se tornar um poupador gratificado eram irrealizáveis, de sorte que, pragmaticamente falando, o bônus nunca seria pago. Dessa forma, a segunda hipótese era uma compensação geral nas faturas de energia, o que, segundo o ministro, implicaria a devolução aos usuários de um “empréstimo compulsório” que lhes foi tomado. Cuidando-se de tal espécie tributária, a medida provisória estaria eivada de vícios de inconstitucionalidade, a começar pela exigência de lei complementar.

Por outro lado, o Min. NELSON JOBIM criticava as previsões econômicas feitas pelo Min. MARCO AURÉLIO, questionando-o a respeito da fonte dos dados que estava fornecendo sobre a impossibilidade de o poupador fazer jus ao bônus. Ademais, a compensação geral não representaria devolução típica do empréstimo, de modo que a figura tributária, no caso, não estaria caracterizada.

Assim, conforme analisa LOPES, “o embate entre Nelson Jobim e Marco Aurélio é bastante típico do processo de qualificação”, pois, “a despeito de o Ministro Marco Aurélio insistir que não está raciocinando sociologicamente, não pode deixar de ‘entender’ de os fatos de algum modo, ou seja, de classificá-los ou qualificá-los”<sup>319</sup>.

Dessa forma, o Min. NELSON JOBIM argumenta que o “‘o’ fato da compensação não é definido pelo direito: o direito toma-o emprestado de outra disciplina”, no caso, das disciplinas econômica e contábil.

Nada obstante, pode-se fazer uma crítica, também, ao Min. JOBIM. Se o Min. MARCO AURÉLIO negava a influência de outras ciências na qualificação do fato da “compensação”, faltou ao Min. JOBIM utilizar dos dados econômico-contábeis para refutar a alegação genérica do seu par, à medida que somente “dizer que o mecanismo do art. 20 é um ‘cálculo matemático, financeiro, contábil’ não ajuda a responder se ele é legal ou ilegal”<sup>320</sup>.

O mister, pois, de responder, após ser informado de todas as nuances dos fatos envolvidos na regulação jurídica, se dada configuração é legal ou ilegal jaz no operador do Direito. Ou seja, na hipótese, “a contabilidade das empresas deveria espelhar as operações realizadas”, porém ao magistrado, após se munir de conhecimento

---

<sup>319</sup> LOPES, Raciocínio Jurídico..., op. cit., p. 164.

<sup>320</sup> LOPES, Raciocínio Jurídico..., op. cit., p. 164.

produzido nas outras ciências, notadamente econômica e contábil, cumpre qualificá-las juridicamente<sup>321</sup>.

A respeito ainda da análise jurídica a partir de dados econômicos, SALAMA, com invejável concisão, apresenta o *modus argumentandi*:

Há uma premissa subsidiária, fática, que deve ser estudada independentemente. Você deve propor a seguinte questão: “quando você olha para as regras existentes, elas atingem os seus objetivos declarados?” Para responder a tais questões, você tem que apelar para algum ferramental descritivo, geralmente a microeconomia, para entender se os arranjos institucionais defendidos por este ou aquele grupo conduzirá às conseqüências prometidas. Se houver uma grande falha entre os meios e os fins, como é tão comum nos debates políticos, então é possível mostrar que os fins não são atingíveis pelos meios propostos, e com isso o debate normativo entra em curto-circuito<sup>322</sup>.

Ademais, FARACO e SANTOS proveem outro exemplo de conceitos importados de outras disciplinas que necessitam receber uma adequada qualificação jurídica. Citam o art. 20, inciso II, da Lei n. 8.884/94, o qual “tipifica como infração da ordem econômica os atos que possam levar um agente econômico a ‘dominar mercado relevante de bens ou serviços’”<sup>323</sup>.

Explicam que, “na prática antitruste, a forma de se delimitar um mercado relevante, assim como identificar a existência de posição dominante em seu interior, é feita a partir do instrumental analítico da microeconomia”. Sem embargo, advertem, “é importante perceber que não é a economia que determinará o que é ou não ilícito”<sup>324</sup>.

Dito de outra forma, “o método econômico apresenta uma função meramente analítica, mas não preceptiva”, a permitir uma “uma compreensão dos fatos considerados pelo intérprete, a partir da qual se poderá avaliar, em termos estritamente jurídicos, a existência ou não de um ilícito”<sup>325</sup>.

Dessa maneira, conclui-se, “a análise econômica ganha importância, nessa perspectiva, não na definição dos valores envolvidos na criação e na aplicação do direito”; diversamente, serve “como um instrumento que permite subsidiar a interpretação e a aplicação de normas cuja hipótese de incidência inclui dados de natureza econômica”<sup>326</sup>.

<sup>321</sup> LOPES, Raciocínio Jurídico..., op. cit., p. 164.

<sup>322</sup> SALAMA, O que é pesquisa..., op. cit., p. 25.

<sup>323</sup> FARACO; SANTOS, Análise Econômica do Direito..., op. cit., p. 13.

<sup>324</sup> FARACO; SANTOS, Análise Econômica do Direito..., op. cit., p. 13.

<sup>325</sup> FARACO; SANTOS, Análise Econômica do Direito..., op. cit., p. 13.

<sup>326</sup> FARACO; SANTOS, Análise Econômica do Direito..., op. cit., p. 13.



### 2.3.3. Interpretação jurídica, não econômica: reflexões ao patamar da teoria geral do Direito

As diversas críticas à análise econômica que podem ser classificadas como *ideológicas* estão fundadas no equívoco de pensar que a interpretação jurídica seria substituída pela econômica. Em virtude de que a maior parcela da teoria econômica desenvolvida parte da premissa de que a livre iniciativa, ampla liberdade contratual e concorrência ilimitada geram maior eficiência e, pois, melhores resultados sociais, seria a conformação do Direito ao projeto político *neoliberal*.

Em grande parte das vezes, porém, isto se deve ao fato de que a análise econômica do Direito é encarada como se possuísse apenas o braço normativo ou como se este fosse o mais importante<sup>327</sup>. Com efeito, apenas em estudos desse jaez, alguns pilares do liberalismo, como a concorrência, são premissas que informam a pesquisa desenvolvida independentemente do que diz (ou não diz) a norma positiva.

Contudo, a promoção da mais ampla concorrência pode ser um valor incorporado à norma jurídica. Nesse sentido, o intérprete deve buscar implementar o conteúdo normativo, que, nesse caso, é dar a interpretação que favoreça a maximização da concorrência. Assim, pergunta-se: um estudo econômico, que parte de premissas como a de que mais concorrência significa mais benefícios sociais, evidenciando a melhor formatação para que determinado mercado viabilize o maior número de agentes disputando consumidores, continua sendo desprezível, ainda que, como se nota, suas premissas (neoliberais, capitalistas, como se queira) coincidam com o vetor teleológico normativo?

Ademais, igualmente não procede a crítica, realizada por DA ROSA e LINHARES, no sentido de que “a decisão possui estrutura de ficção e responde com uma verdade possível, da ordem do parcial”, de modo que “apropriada com estofamento pragmático pelo discurso da Law and Economics para fazer valer o discurso latente: neoliberal”<sup>328</sup>.

Primeiro, pois, se existe alguma teoria em vigor para análise das normas jurídicas que se preocupa em confrontar as *presunções* com dados reais e concretos, esta

---

<sup>327</sup> A título exemplificativo, conferir HEINEN, Luana Renostro. A Análise Econômica do Direito de Richard Posner e os pressupostos irrealistas da economia neoclássica. In: POMPEU, Gina Vidal Marcílio; PINTO, Felipe Chiarello de Souza; GONÇALVES, Everton das Neves. *Direito e Economia I: XXIII Encontro Nacional do CONPEDI*. Florianópolis: CONPEDI, 2014, p. 314-333.

<sup>328</sup> DA ROSA, Alexandre Moraes; LINHARES, José Manuel Aroso. *Diálogos com a Law & Economics*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 118.

teoria é a “Law and Economics”. Por outro lado, se trabalha com pressupostos irreais, isto, como alhures explicado, é uma contingência de se obter algum resultado empírico em que se basear – sua validade, ao revés, retira da capacidade de previsão efetiva dos eventos. Do contrário, caso se espere atingir o estado de conhecimento que tenha ciência e controle plenos sobre todas as circunstâncias, o resultado será a inércia científica, pois este é um momento meramente utópico.

Segundo, a *verdade possível, da ordem do parcial* parece ser uma contingência da ciência como um todo: onde é que se obtém uma verdade absoluta, da ordem do pleno? Aliás, a ciência, para não se tornar religião, pressupõe a relatividade das verdades oferecidas: quer por *falsificações* (POPPER), por *revoluções paradigmáticas* (KUHN) ou, ainda, por *substituição de programas de pesquisa* (LAKATOS), as diversas perspectivas epistemológicas convergem ao menos neste ponto.

Logo, os supostos vícios apontados pelos autores em verdade são limitações de todo e qualquer conhecimento científico. Como se demonstrou, porém, a análise econômica inclusive mitiga a estrutura de presunções em que se baseia o Direito, aportando dados reais a serem ponderados na interpretação jurídica. O neoliberalismo, a socialdemocracia, o socialismo, o comunismo, posto que são projetos políticos e não modelos científicos, nada tem a ver com isso – ou tem apenas na medida em que elementos, fruto de uma dada concepção política, estejam incorporados à norma jurídica.

Na linha de FRIEDMAN, “críticas deste tipo estão grandemente fora de foco a não ser que embasadas em evidência de que uma hipótese diversa daquela proposta pela teoria criticada gere melhores previsões para um mais amplo espectro de fenômenos”<sup>329</sup>. Isto é, deixando de lado as críticas meramente ideológicas, de caráter puramente abstrato e frequentemente maniqueísta, importa mesmo é que teorias sejam derrubadas por outras que sejam melhores na capacidade de previsão dos fatos, contribuindo, assim, para o controle da argumentação jurídica baseada em consequências.

---

<sup>329</sup> FRIEDMAN, *Essays in Positive...*, op. cit., p. 31. No original: Criticism of this type is largely beside the point unless supplemented by evidence that a hypothesis differing in one or another of these respects from the theory being criticized yields better predictions for as wide a range of phenomena.

A interpretação, pois, de que se cogita não é econômica, mas jurídica<sup>330</sup>. O equívoco de se pensar que a visão do economista viria substituir a do jurista pode derivar até da nomenclatura utilizada. Nesse sentido, FARIA apresenta os questionamentos necessários para delimitar a questão:

Em que consiste, pois, uma interpretação econômica? Haveria distinção entre interpretação econômica e interpretação jurídica?

A interpretação econômica do direito significaria a tentativa de compreender o universo jurídico partindo de pressupostos econômicos, ou melhor, sob o enfoque, o ângulo de visão do economista? Significaria atender, na aplicação do direito, na criação da norma concreta, a fatores metajurídicos, pertencentes ao universo econômico?

E sendo assim, que relações teria a interpretação econômica do direito com a interpretação econômica de outros fatos sociais, com os históricos, políticos, culturais, por exemplo?

[...] Ou por interpretação econômica do direito dever-se-ia entender a análise do caso, pelo juiz, sob enfoque econômico, para a formação, a criação do direito, na decisão do caso concreto?

Ou então, interpretação econômica poderia significar ainda a avaliação do direito vigente, num determinado contexto histórico e territorial, ou seja, a avaliação do sistema jurídico interno usando instrumentos econômicos de análise?<sup>331</sup>

Conforme se deduz da exposição até agora feita, a necessidade de conhecimento econômico para interpretar o Direito Tributário nada tem a ver com *compreender o universo jurídico partindo de pressupostos econômicos*, com *avaliar o direito vigente* ou com *fatores metajurídicos na criação da norma concreta*. Estas são premissas da análise econômica do Direito prescritiva, que, como se viu, são incompatíveis com a dogmática jurídica num paradigma de raiz positivista, tal como o sistema jurídico brasileiro, por violarem o Estado de Direito.

De outro lado, é importante abandonar tanto a expressão “interpretação econômica”, quanto “análise econômica do Direito positiva”, para se referir à *interpretação jurídica subsidiada por dados econômicos*.

É certo que, como sustenta SILVA, a “interpretação econômica não deixa de ser jurídica, pois o que se busca é trabalhar o conteúdo econômico inserto na norma mediante o instrumento jurídico, notadamente para atender às finalidades econômicas específicas propostas pela norma”<sup>332</sup>. Nas palavras de NOGUEIRA, “não é uma interpretação oposta à interpretação jurídica, porém simplesmente um critério jurídico no sentido de que as leis sejam interpretadas de um modo especial, atendo-se à sua

<sup>330</sup> “Não é correto afirmar que existem duas normas, igualmente válidas: aquela fundada na consideração ‘jurídica’ e outra na ‘econômica’. A consideração econômica é elemento relevante para a construção de um elemento jurídico: a norma” (SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 777).

<sup>331</sup> FARIA, Guiomar T. Estrella. *Interpretação Econômica do Direito*. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 1994, p. 13.

<sup>332</sup> SILVA, *Interpretação econômica e sua Equivalência...*, op. cit., p. 380-381.

específica natureza”<sup>333</sup>. Ou, ainda, consoante as lições de SCHOUERI, “a consideração econômica nada mais passa a ser que uma consideração jurídica: não há espaço para consideração de circunstâncias não previstas pelo legislador; apenas porque este prestigiou fenômenos econômicos é que o aplicador da lei os investiga”<sup>334</sup>.

Contudo, no rigor da palavra, interpretação econômica só é feita por economistas, quando avaliam um fato e o enquadram nas suas categorias analíticas. O jurista, quando busca o auxílio da ciência econômica, já recebe o fato estudado, o conhecimento produzido, levando-o à filtragem interna do sistema jurídico.

Similarmente, quanto à análise econômica do Direito positiva, igualmente esta atividade está restrita ao economista que visa a decifrar, em linguagem econômica, o funcionamento das instituições jurídicas. O jurista, diversamente, faz apenas análise jurídica, embora, para tanto, possa se servir de análise econômica de fenômenos que estejam referidos no objeto da norma jurídica.

De mais a mais, deve-se reconhecer que não há somente a Economia a contribuir para a análise do conteúdo de normas jurídicas. Qualquer outra ciência que vise a explicar uma realidade objeto da norma jurídica pode, em tese, prestar auxílio. No campo tributário, porém, em que normalmente são alvos da norma relações de teor econômico, existe a peculiaridade de que a Economia é a ciência auxiliar preponderante.

Assim, *consideração econômica, ponto de vista econômico, enfoque econômico* são todas formas possíveis de se referir ao trabalho interdisciplinar ora defendido<sup>335</sup>. Todavia, *subsídios econômicos*, posto realçar o caráter auxiliar, de contributo à argumentação jurídica, que possui a ciência econômica, parece ainda melhor para revelar as intenções metodológicas.

Isto, sem embargo, não desmerece o argumento de TORRES no sentido de que “a interação entre Direito e Economia substitui o reducionismo economicista e o formalismo jurídico”, tornando a interpretação “simultaneamente jurídico-econômica, pois a finalidade econômica vive sempre *sub specie juris*”<sup>336</sup>.

---

<sup>333</sup> NOGUEIRA, *A Interpretação Econômica...*, op. cit., p. 106.

<sup>334</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 764.

<sup>335</sup> Nesse sentido, JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE endossa: “Do ponto de vista do nosso trabalho, uma primeira noção deve ficar clara: deve-se evitar a ideia de que a consideração econômica esteja ligada a uma técnica econômica e não a uma jurídica. A concreção normativa que se vale de uma técnica baseada no critério econômico é tão jurídica (e tão contaminada por outros elementos, como os políticos e os volitivos) como qualquer outra aplicação” (DE ANDRADE, *Interpretação e Aplicação...*, op. cit., p. 205).

<sup>336</sup> TORRES, *Normas de interpretação...*, op. cit., p. 162.

Isto é, continua, “para a formação dos conceitos tributários, os dados econômicos passam pelo filtro jurídico, como de resto, toda a realidade pré-jurídica”<sup>337</sup>, a fim de se submeter à conformação teleológica estabelecida pela ordem jurídica. Ou seja, a título ilustrativo, o fenômeno da repercussão dos tributos é descrito pela ciência econômica; se isto implicará algum tipo de ônus, quer para o contribuinte, quer para o Fisco, na relação tributária, o comando jurídico contido na norma é que determinará.

Demais disso, é importante que não se repitam os erros de alguns tributaristas que, como refere NOGUEIRA, “ao sentirem as insuficiências e inexatidões dos métodos hermenêuticos tradicionais”, não souberam situar sua crítica no “terreno da Teoria Geral do Direito, onde frutificaria melhor”, isto é, “a partir de um exame dos alicerces filosóficos e dos conceitos de Teoria Geral do Direito”<sup>338</sup>.

Vale dizer, a necessidade de conhecer a fundo os fatos, notadamente de conteúdo econômico, não é exclusividade do Direito Tributário, de modo a se lhe impor “método específico de interpretação”<sup>339</sup>. Este foi um erro que custou muito caro à doutrina da interpretação econômica, pois, antes de se verificarem seus contributos, era descartada por negar a metalinguagem comum a todos os ramos jurídicos.

Ou seja, se a norma tributária possui conteúdos próprios da Economia, a norma penal pode carregar conteúdos da Psicologia, a norma ambiental da Biologia e assim por diante. Todavia, não há uma interpretação econômica, outra psicológica e outra biológica. Não faz sentido classificar assim, pois, apesar dos conteúdos distintos, o tratamento metodológico de qualquer conhecimento produzido fora da ciência jurídica será o mesmo.

Retomando as regras metodológicas já enunciadas, em qualquer caso o conhecimento deverá ser cuidadosamente selecionado, depois parcialmente condicionado à teleologia normativa e, por fim, avaliada sua pertinência na interpretação da norma, quer para a construção dos conteúdos referidos pela norma, quer para o controle das finalidades a serem alcançadas. A sua natureza (i.e., econômica, psicológica, biológica, sociológica, antropológica etc) não influi nem dispensa este *processo de filtragem*.

Assim, a fim de colocar a questão no patamar da teoria geral do Direito (metalinguagem jurídica), deve-se buscar um *método para trabalhos interdisciplinares*

---

<sup>337</sup> TORRES, *Normas de interpretação...*, op. cit., p. 163.

<sup>338</sup> NOGUEIRA, *A Interpretação Econômica...*, op. cit., p. 128.

<sup>339</sup> NOGUEIRA, *A Interpretação Econômica...*, op. cit., p. 129.

capaz de lidar com os diversos tipos de préstimos de outras ciências na interpretação da norma jurídica. Nenhum ramo do Direito pode ser, *a priori*, excluído do diálogo interdisciplinar, devendo, por isso, toda essa discussão metodológica se travar, desde de cima, no âmbito da teoria geral, descendo aos ramos para corretamente *condicionar e avaliar* o conteúdo extramuros consoante os vetores teleológicos em jogo.

Concluindo, tem-se que, no presente Capítulo, se procurou demonstrar a importância do diálogo interdisciplinar para a incursão nos *âmbitos sociais da vida humana*, a fim de instruir a argumentação sobre o conteúdo da norma com *estruturas sociais empíricas passíveis de serem racionalizadas*. Particularmente ao Direito Tributário, como bem aponta NOGUEIRA, o tributarista sente “na pela a importância do fato como nenhum outro jurista” e observa, “de um modo empírico, a insuficiência dos métodos tradicionais”<sup>340</sup>.

Assim, foi examinada a doutrina pioneira da interpretação econômica e, em seguida, os aportes da chamada análise econômica do Direito. Pôde-se, quanto a esta, distinguir a vertente normativa (subordinada ao crivo econômico) da positiva (subordinada ao crivo jurídico). Apenas a última se compatibiliza com as exigências do Estado de Direito, isto é, a razão última dos direitos e deveres na norma positiva.

Ainda, estabeleceram-se três regras metodológicas fundamentais para lidar com o conhecimento extramuros: (i) selecionar criteriosamente o conhecimento produzido pelas outras disciplinas, (ii) condicioná-lo à conformação teleológica normativa e (iii) avaliar a pertinência das consequências e conceitos econômicos à aplicação da norma jurídica.

Em suma, sustentou-se que o conhecimento interdisciplinar contribui para a constituição do âmbito normativo, que abrange não só a significação dos conteúdos mediata e imediatamente referidos pela norma jurídica, como também o controle de suas repercussões práticas. Isto é, o próprio conceito deve se sujeitar ao teste prático no intuito de aferir se as hipóteses da realidade que suscita se confirmam ou não.

Portanto, o aporte teórico-metodológico até agora exposto viabiliza um uso racionalmente controlado do conhecimento interdisciplinar às situações jurídicas concretas. Na sequência, será trabalhado, com vistas a testar este método de trabalho, um fenômeno tributário específico, com variadas implicações no Direito Tributário,

---

<sup>340</sup> NOGUEIRA, *A Interpretação Econômica...*, op. cit., p. 99.

cuja significação e controle das repercussões práticas depende dos préstimos da ciência econômica.

### 3. REPERCUSSÃO ECONÔMICA E A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

No Capítulo anterior, examinou-se o papel desempenhado pelos subsídios econômicos na hermenêutica tributária. Inicialmente, viu-se que a doutrina da interpretação econômica ganhou corpo internacionalmente, chegando ao Brasil sobretudo por autores alemães e italianos. Enfrentou forte resistência do clássico ALFREDO A. BECKER, mas obteve acolhida por parcela significativa da doutrina nacional, tais como GRECO, MAIOR BORGES e SCHOUERI, notadamente pela vertente da “consideração econômica”.

Uma variante tardia da interpretação econômica pode ser encontrada na análise econômica do Direito (*Economic Analysis of Law*), cuja origem está no Direito norte-americano. Esta proposta teórico-metodológica, porém, se funda numa tradição pragmática, típica do sistema social anglo-saxão, encontrando, por isso, forte resistência no cenário brasileiro, em que a tradição filosófico-abstrata europeia é predominante.

A análise econômica se desdobra em duas vertentes principais: a prescritiva e a descritiva. Apenas a última, pela pretensão de apenas descrever os fatos econômicos relevantes na análise jurídica, se presta a informar a operação hermenêutica dos textos legais.

Todavia, conhecer a fundo a realidade que compreende o âmbito normativo implica valer-se dos préstimos das ciências causais, cujo propósito é a compreensão dos fenômenos sociais e naturais. No caso do Direito Tributário, a principal realidade visada são os fenômenos econômicos, de modo que a ciência econômica pode ser auxiliar inestimável nesta investigação.

A fim de trabalhar o conhecimento interdisciplinar, isto é, produzido fora dos limites da ciência jurídica, mas por esta aproveitado no seu próprio mister, são propostas três regras metodológicas: seleção, condicionamento e avaliação. Após este cuidado metodológico, o jurista pode se fiar no conhecimento internalizado sem receio de navegar sem orientação num ambiente científico que lhe é estranho.

Por fim, é prudente firmar a ideia de que o estudo interdisciplinar não pretende desfazer as fronteiras entre as ciências, ou substituir a ciência jurídica por outra, como a econômica. As atividades do jurista e do economista não se confundem, mas alguns resultados, após devidamente testados e aprovados, na ciência vizinha



podem ser aproveitados a fim de aprimorar o conhecimento internamente produzido e quiçá resolver, de modo convincente, problemas até então sem resposta adequada.

De mais a mais, a jurisprudência pátria tem exemplos de aplicação da análise econômica positiva, ainda que de forma incipiente, o que tem implicado ganho qualitativo nas decisões jurídicas. Entre outros objetivos, a presente pesquisa busca instruir novas incursões desta natureza na seara tributária.

Neste momento, inicia-se o exame de um instituto econômico que, ao menos de forma implícita, encontra-se presente em normas jurídicas de natureza tributária. O seu estudo por juristas, porém, começa antes mesmo de existirem tais normas jurídicas, quando o fenômeno da repercussão econômica era suscitado como mera decorrência lógico-causal de determinadas formas de tributação, gerando efeitos juridicamente relevantes.

Assim, o presente Capítulo dedicar-se-á às implicações da repercussão econômica na repetição do indébito tributário. Em primeira aproximação, far-se-á um exame aprofundado da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito da matéria, sobretudo quanto aos julgados que embasaram a edição das Súmulas n. 71 e n. 546 da Corte.

Em segunda aproximação, quando a competência para julgamento do tema passa ao Superior Tribunal de Justiça (STJ), examinar-se-ão todos os desdobramentos, mais numerosos do que no STF, que a repercussão econômica ensejou em casos de repetição de indébito tributário na Corte Especial.

Finalmente, em terceira aproximação, cotejar-se-ão as posições doutrinárias relacionadas à forma de classificação dos tributos (entre cujos critérios há o da repercussão econômica), à aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN), os meios de prova do não-repasse econômico e, ainda, nossa posição concernente ao tema.

### 3.1. PRIMÓRDIOS DO DEBATE: A TRANSLAÇÃO COMO ESPÉCIE DE EXCEÇÃO OPOSTA AO PLEITO DE RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Antes mesmo do artigo 166 do Código Tributário Nacional (CTN), a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal discutia a translação como espécie de defesa fazendária às demandas de restituição dos tributos “repercutíveis”. Isto é, desde o

início do século XX há registros de processos em que o ente tributante suscitava a questão, embora nem sempre logrando êxito.

Curioso notar que, em momento algum, durante mais de um século de discussão a respeito da translação dos tributos nos tribunais brasileiros, existiu uma regra jurídica que literalmente mencionasse o fenômeno da repercussão (ou translação). Todavia, na maior parte do tempo se entendeu que esta ideia ou estava pressuposta na forma de tributação ou decorria do texto de lei.

Nesse passo, BRANDÃO MACHADO, um dos grandes expoentes deste debate na seara doutrinária, narra que a jurisprudência do Supremo na década de 1900 – antes, pois, da edição do Código Tributário Nacional – ia no sentido de que os tributos indiretos<sup>341</sup> eram passíveis de restituição incondicionalmente, apesar de alguns votos-vencidos, como os do Ministro HERMÍNIO DO ESPÍRITO SANTO, que antecipava o argumento de que o tributo, sendo repassado, não poderia ser restituído “uma segunda vez” ao contribuinte de direito<sup>342343</sup>.

Continuou essa jurisprudência nos anos de 1905, embora feita uma ressalva do Ministro JOÃO PEDRO, voto-vencido, que apontou, num caso concreto apreciado, que o contribuinte havia contabilizado o tributo na conta contábil *matéria-prima*, e não em *lucros e perdas*, de modo que seria um custo certamente arcado pelo consumidor<sup>344</sup>.

No demais, o autor relata que, em 1910, um caso curioso foi julgado pela Corte de Apelação do Rio de Janeiro. O locatário buscava a restituição do imposto predial devido sobre o imóvel, uma vez que, por força de cláusula contratual, estava obrigado ao pagamento da exação. Na ocasião, os julgadores concederam o pleito, sendo o caso mais antigo de que se tem notícia de obtenção do direito repetitório pelo “contribuinte de fato”<sup>345</sup>.

---

<sup>341</sup> O conceito-base de tributo indireto é o de que são indiretos os tributos cujo ônus financeiro pode ser repassado a terceira pessoa distinta do contribuinte, transformando este em recolhedor meramente formal da importância tributária. Como se verá, porém, esta é uma noção incipiente por muitos já superada.

<sup>342</sup> MACHADO, Brandão. Repetição do Indébito no Direito Tributário. In: *Direito Tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 68. A grande parte dos acórdãos citados da primeira metade do século XX não constam do repositório eletrônico do STF, mas apenas de periódicos a que o autor teve acesso.

<sup>343</sup> As expressões “contribuinte de direito” ou “contribuinte legal” e “contribuinte de fato” são empregadas no intuito de dialogar com a jurisprudência e doutrina produzidas em torno do tema da repercussão dos tributos. Isto não significa que o autor concorda com a nomenclatura, antes realiza críticas incisivas a dita taxonomia.

<sup>344</sup> MACHADO, Repetição do Indébito..., op. cit., p. 70.

<sup>345</sup> MACHADO, Repetição do Indébito..., op. cit., p. 70. O conceito será tratado com detalhes nos tópicos subsequentes.

Segue que, em 1938, o Supremo, ao reformar decisão do Tribunal de Justiça de São Paulo, assenta que “o *accipiens* nada tem que ver com os negócios do *solvens*, isto é, não lhe diz respeito verificar se este transferiu, ou não, o ônus do imposto a terceiro”<sup>346</sup>. Ou seja, clara a posição da Suprema Corte de que a relação privada entre contribuinte e adquirente não interfere no pleito de repetição de indébito tributário<sup>347</sup>.

No entanto, “depois de haver, durante longo período, sustentado a posição, inicialmente adotada, de admitir a restituição de imposto indireto, independentemente do empobrecimento do *solvens*”, houve uma drástica guinada da jurisprudência do STF. Isto é, “no fim da década de cinquenta, entrou a adotar a tese civilística da *condictio*, para deferir a restituição somente quando se cuidasse do chamado imposto direto, assentando que os impostos indiretos, ilegalmente arrecadados, são irrestituíveis”, ao argumento de que, “por serem indiretos, o devedor deles pode sempre repassar a terceiro o respectivo ônus”<sup>348349</sup>.

### 3.1.1. Súmula n. 71 do STF: a vitória do insistente argumento *passing-on*

Desse novo entendimento formado resultou, pois, a Súmula n. 71 do STF, publicada em 13/12/1963, que dispõe: *Embora pago indevidamente, não cabe*

<sup>346</sup> MACHADO, Repetição do Indébito..., op. cit., p. 71. Grifos do original.

<sup>347</sup> A jurisprudência norte-americana se manteve nesse sentido. FERGER, em trabalho primoroso sobre a repercussão econômica dos tributos, comenta que, no caso *Lash's Products Co v. United States*, a Suprema Corte não reconhece que o consumidor pague efetivamente o tributo, sendo esta obrigação exclusiva do comerciante; ao revés, o consumidor pode pagar mais pelos produtos em função da obrigação do comerciante, *but that is all* (FERGER, Wirth F. The Measurement of Tax Shifting: Economics and Law. *The Quarterly Journal of Economics*, v. 54, n. 3, maio 1940, p. 435).

<sup>348</sup> MACHADO, Repetição do Indébito..., op. cit., p. 72. Grifos do original.

<sup>349</sup> Até o fim da década de 1950, ainda havia uma certa divergência na Suprema Corte. Por um lado, no Recurso Extraordinário n. 38.508/RS, relatoria do Min. BARROS BARRETO, consta da ementa que: “Incorporado ao preço da mercadoria, o imposto é pago diretamente pelo consumidor. E, assim sendo não há como repeti-lo ao produtor, que não o desembolsou a não ser que se pretenda proporcionar-lhe um enriquecimento indevido e ilícito” (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 38.508/RS. Rel. Min. Barros Barreto. Primeira Turma. Recorrente: Indústria de Produtos Inseticidas Ltda. Recorrida: União Federal. Julgado em 11/12/1958). Por outro, no Recurso Extraordinário n. 43.323/ES, relatoria do Min. ANTONIO VILLAS BÔAS, este, com voto vencedor, afirmava:

“Não há base para conhecimento, pois o que consta dos autos é que a recorrida fêz o recolhimento do tributo, cedendo às exigências do Fisco Estadual, e não há o conhecimento de que computara a importância correspondente nas vendas efetuadas” (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 43.323/ES. Rel. Min. Antônio Villas Bôas. Segunda Turma. Recorrente: Estado do Espírito Santo. Recorrida: Jabour Exportadora e Importadora de Vitória S/A. Julgado em 13/10/1959, p. 707).

*restituição de tributo indireto*<sup>350</sup>. Dessa forma, a primeira impressão era de que a Fazenda poderia cobrar tributos indiretos ilegalmente e os contribuintes, se não resistissem e pagassem, não poderiam pedir-lhe a restituição.

O julgado mais antigo selecionado para embasar a súmula foi o Recurso Extraordinário (RE) n. 46.450/RS, perante a Segunda Turma do STF, julgado em 20/12/1960, sob a relatoria do Min. ANTÔNIO VILLAS BÔAS. A recorrente, empresa de importação e exportação, argumentava que, se o contribuinte conseguiu vender seu produto mais caro, como aferiu a perícia realizada nas instâncias ordinárias, o seu lucro poderia ter sido maior caso não houvesse o pagamento do imposto indevido<sup>351</sup>. Assim, não seria locupletamento indevido restituir-lhe o valor do tributo, ainda que se cogite do repasse ao adquirente, pois seria forma de lhe compensar o *lucro que deixou de auferir*.

Todavia, o Min. VICTOR NUNES, que apresentou voto-vista, retruca essa argumentação ao assentar que o adquirente somente aceitou pagar o preço dadas as condições gerais de mercado (em que o tributo era incluso), pois, caso o tributo não fosse exigido e o fornecedor mantivesse o preço como se o tributo estivesse incluído, o adquirente se sentiria extorquido e procuraria outro fornecedor<sup>352</sup>. No mais, fez as seguintes distinções:

É sabido, porém, que a ação de repetição de indébito não se equipara à de indenização, por isso não compreende lucro cessante, visando apenas à recuperação do que foi pago indevidamente, no pressuposto de ter havido igual desfalque no patrimônio do autor. Ficando comprovado que não houve tal prejuízo, a procedência da ação de repetição, cujo fundamento moral é a condenação do enriquecimento sem causa, teria por consequência, paradoxalmente, proporcionar enriquecimento sem causa justamente ao autor da demanda<sup>353</sup>.

Até aí, tratava-se de disputa acerca do escopo da ação de restituição, se compreenderia apenas o dano emergente ou também os lucros cessantes. Tanto do lado da empresa quanto do Fisco, porém, o argumento passava pela relação do contribuinte legal com o adquirente, isto é: (i) o contribuinte não tem direito à repetição do indébito, pois não suportou o ônus, antes o tendo repassado ao adquirente; ou (ii) o contribuinte tem direito a compensação equivalente ao tributo indevidamente pago, vez que, sem o tributo incluso no preço, o lucro auferido teria sido maior.

<sup>350</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmulas <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=71.NUME.%20NAO%20S.FLS.V.&base=baseSumulas>>. Acesso em 04/07/2017.

<sup>351</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 46.450/RS. Rel. Min. Antônio Villas Bôas. Segunda Turma. Recorrente: Flodoardo Silva S.A. Importação e Exportação. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Julgado em 20/12/1960, p. 886.

<sup>352</sup> Op. cit., p. 886-887.

<sup>353</sup> Op. cit., p. 887.

Não obstante, ante as incertezas que o fenômeno da repercussão provoca, já que se trata apenas de probabilidade, um argumento pernicioso, a reforçar a tese da irrepetibilidade do tributo indireto, passou a ser utilizado pelo Min. VICTOR NUNES e acolhido pela Corte:

Seria menos justo proporcionar-lhe um sôbre-lucro sem causa, para seu proveito pessoal, do que deixar êsse valor em poder do Estado, que presumivelmente já o terá aplicado na manutenção dos serviços públicos e na satisfação dos encargos diversos que oneram o Tesouro em benefício da coletividade. Se o dilema é sancionar um enriquecimento sem causa, quer em favor do Estado, com a carência ou improcedência da ação, quer em favor do contribuinte, se for julgado procedente o pedido, não há que hesitar: impõe-se a primeira alternativa, pois o Estado representa, por definição, o interesse coletivo, a cuja promoção se destina, no conjunto da receita pública, a importância reclamada pelo particular, para sua fruição particular. Esta solução é que corresponde à equidade, fundamento básico da ação proposta<sup>354</sup>.

Cuida-se do argumento da *supremacia do interesse público*, com um tempero especial: mesmo que isto implique cancelar um enriquecimento ilícito – v.g., apropriação de tributo indevido –, justifica-se se em favor do Estado, que representaria o *interesse coletivo*, sendo, pois, medida de *equidade* prestigiá-lo em detrimento do *interesse individual* do contribuinte. A partir daí, conforme também o registro de MACHADO SEGUNDO, essa sedutora ideia teria influenciado todo o desenvolvimento da jurisprudência:

É certo que, em sendo o tributo indevido, mantê-lo com o Fisco igualmente implicaria locupletamento sem causa. Não há como negar isso. Entretanto, como já explicado, o argumento Fazendário, que terminou por prevalecer no âmbito do STF, contorna essa dificuldade com o apelo à ideia de “interesse público”, aduzindo que, entre o locupletamento do contribuinte, de um lado, e o da Fazenda Pública, de outro, seria preferível este último, que seria verificado em benefício de toda a sociedade<sup>355</sup>.

O segundo julgado-base para a súmula em epígrafe foi o Embargos Infringentes no Recurso Extraordinário (ERE) n. 44.115/ES, perante o Tribunal Pleno, julgado em 02/10/1961, da lavra do Min. AFRANIO ANTONIO DA COSTA<sup>356</sup>. Tratava-se de pedido de restituição de taxa de fomento de produção agrícola e industrial que havia sido posteriormente julgada inconstitucional. Mais uma vez, utilizou-se do argumento de que, entre enriquecer indevidamente o contribuinte ou o Estado, convém optar pela segunda alternativa, conforme se extrai do voto do relator:

<sup>354</sup> Op. cit., p. 887-888.

<sup>355</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a restituição dos tributos “indiretos”. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 32, n. 2, 2012, p. 231.

<sup>356</sup> Ausente, à época, a sistemática da repercussão geral, o julgamento dos Embargos Infringentes representava, em certa medida, a uniformização do entendimento do Supremo, quando divergência houvesse entre as turmas, de modo a servir como paradigma para as demais decisões da Corte.

Repetir o tributo a quem não desembolsou, importa em propiciar enriquecimento injusto e sem causa. É certo que o consumidor anônimo e inominado dificilmente poderá recuperá-lo. Mas entre devolvê-lo à quem não o pagou ou conservá-lo nos cofres públicos, onde entrou indevidamente é preferível e convinável optar pela última alternativa que assegura sua aplicação no interesse geral da coletividade<sup>357</sup>.

Além disso, o Min. GONÇALVES DE OLIVEIRA, acompanhando o relator, esclarecia que, por um lado, “os impostos indiretos, como no caso, não são passíveis de restituição, porque se incorporam ao preço da mercadoria”.

Todavia, por outro, “a parte pode se opor ao pagamento do tributo, pelo mandado de segurança e outros meios, mas, pagando, não pode repetir”<sup>358</sup>. Dessa maneira, para contornar o óbice da restituição, sugere-se, no voto em comento, que o contribuinte *resista* à cobrança pelos meios processuais adequados, hipótese em que, como se infere, não haveria presunção de repercussão do tributo.

Demais disso, aparecem duas novidades na ementa: “A restituição dos tributos indiretos, pagos pelo produtor à conta do 1º consumidor, somente por êste ou mediante sua autorização, pode ser reclamada”<sup>359</sup>. Embora não explorado este conteúdo nos votos proferidos, tem-se clara menção à legitimidade ativa do adquirente (“1º consumidor”) e, ainda, a possibilidade de o adquirente autorizar outrem para, em seu nome, repetir o tributo.

O terceiro julgado que fundamentou o enunciado sumular foi o ERE n. 37.069/SP, perante o Tribunal Pleno, julgado em 27/04/1962, cuja relatoria coube ao Min. ARY FRANCO. Na ocasião, reafirmou-se o entendimento firmado no RE n. 46.450, julgado em 10/01/1961, e no RE n. 45.824, julgado em 23/05/1961, no sentido de que o *solvens* (contribuinte de direito) não pode reclamar a restituição de tributo que repassou ao consumidor, não suportando desfalque patrimonial suscetível de reparação<sup>360</sup>. Por derradeiro, versando situação semelhante envolvendo tributo indireto sobre o algodão em pluma, consolidou-se a jurisprudência no ERE n. 45.678/SP, perante o Tribunal Pleno, julgado em 27/04/1962, relatoria do Min. VILLAS BÔAS<sup>361</sup>.

<sup>357</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Embargos Infringentes no Recurso Extraordinário n. 44.115/ES. Rel. Min. Afranio Antonio da Costa. Tribunal Pleno. Embargante: Daniel Alcure. Embargado: Estado do Espírito Santo. Julgado em 02/10/1961, p. 1.021.

<sup>358</sup> Op. cit., p. 1.023.

<sup>359</sup> Op. cit., p. 1.019.

<sup>360</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Embargos Infringentes no Recurso Extraordinário n. 37.069/SP. Rel. Min. Ary Franco. Tribunal Pleno. Embargante: Brasital S.A. Indústria e Comércio. Embargada: Fazenda do Estado. Julgado em 27/04/1962.

<sup>361</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ERE n. 45.678/SP. Rel. Min. Villas Bôas. Tribunal Pleno. Embargante: Cotonificio Guilherme Giorgi S.A. Embargada: União Federal. Julgado em 27/04/1962. Vale gizar que, três anos antes, o próprio Min. VILLAS BÔAS sustentava posição inversa, no sentido de

Desse modo, a par com o relato de MACHADO SEGUNDO, conclui-se que passou a triunfar no STF, a partir da metade do século XX, a mesma tese fazendária do *passing-on defense* que antes era refutada pelo tribunal, isto é, de que, partindo da presunção da repercussão econômica dos tributos indiretos, restituir o valor do tributo ao contribuinte legal, ainda que indevido ou a maior, significaria enriquecê-lo ilicitamente, pois não foi quem suportou, de fato, o ônus tributário<sup>362</sup>.

Em boa síntese, BOTALLO elenca as quatro principais razões que guiaram os precedentes fundantes da Súmula n. 71 do STF, a saber:

- a. inoocorrência de prejuízo financeiro do "solvens" pelo recolhimento do tributo indevido, o que lhe inibiria o uso da ação de repetição, pois esta, fundada na equidade, não pode servir de instrumento para enriquecimento sem causa;
- b. a conseqüente falta de legitimidade do "solvens" para pleitear a repetição;
- c. a inexistência de obrigação do "accipiens" de restituir o indevido a quem não provou haver sofrido desfalque patrimonial;
- d. a consideração – já destacada - de que, entre propiciar-se enriquecimento sem causa ao particular ou ao Estado, é preferível que se opte por esta última alternativa, já que tal enriquecimento reverteria e m benefício da coletividade, da qual é o Estado o representante<sup>363</sup>.

Note-se, por fim, que, apesar da convergência do tribunal a respeito da tese fazendária da repercussão do ônus nos tributos indiretos, a visão pretoriana estava em conflito com a doutrina dominante da época.

Conforme informa BRANDÃO MACHADO, os grandes nomes do Direito Tributário de então, entre os quais MELO ROCHA, CARVALHO DE MENDONÇA, BILAC PINTO, SÁ FILHO, YLVES JOSÉ MIRANDA GUIMARÃES, GILBERTO DE ULHÔA CANTO e até do autor do Anteprojeto do Código Tributário Nacional, RUBENS GOMES DE SOUZA, não reconheciam a tese da repercussão como apta a obstar a restituição ao contribuinte legal.

Vozes divergentes, por outro lado, entoavam FRANCISCO CAMPOS e CARLOS MEDEIROS SILVA<sup>364</sup>. Isto, de qualquer modo, não foi suficiente para coibir o progresso da tese na jurisprudência dos anos seguintes.

---

que não há como se certificar de que o tributo foi, de fato, acrescido ao preço, a exemplo do já citado RE n. 43.323/ES, julgado em 13/10/1959.

<sup>362</sup> MACHADO SEGUNDO, Ainda a restituição..., op. cit., p. 230.

<sup>363</sup> BOTALLO, Eduardo Domingos. Repetição do indébito tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 94, jan-dez 1999, p. 255.

<sup>364</sup> MACHADO, Repetição do Indébito..., op. cit., p. 74.

### 3.1.2. Súmula n. 546 do STF: a mitigação da irrepetibilidade dos tributos indiretos

Apesar da sintonia do tribunal quanto à Súmula n. 71, com o passar dos anos o STF se deparou com situações que, segundo entendeu a Suprema Corte, excepcionavam a presunção de repercussão dos tributos ditos indiretos. Ou seja, a peculiaridade do caso concreto poderia indicar que o contribuinte legal não repassou o ônus ao adquirente dos seus produtos ou serviços, sendo, pois, devida àquele a eventual restituição do tributo pago.

Para, então, se poder excepcionar a generalidade contida na Súmula n. 71 sem a invalidar, editou-se a Súmula n. 546, publicada em 03/12/1969, com o seguinte teor: *Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo*<sup>365</sup>.

Na formulação deste verbete, três foram os julgados que o instruíram. O primeiro deles o RE n. 58.290/SP, perante a Terceira Turma do Supremo, julgado em 17/06/1966, sob relatoria do Min. LUIZ GALLOTTI, ou o “caso Bavária” como referido pelos ministros da Corte nas decisões subsequentes.

Na ocasião, debateu-se a aplicação da Súmula n. 71/STF, que previa a não repetição do indébito tratando-se de tributo indireto. O ministro relator, contudo, ponderou uma circunstância excepcional presente no caso concreto: a existência de segurança concedida, na instância *a quo*, para que a empresa não recolhesse o tributo indireto.

O Min. LUIZ GALLOTTI chegara a denegar monocraticamente o recurso, mas reconsiderou a decisão com a informação, prestada pelo advogado, de que havia um mandado de segurança prévio a amparar o pleito. Assim, levando o feito ao colegiado, apresentou a seguinte conclusão:

No caso presente, a decisão concessiva da segurança foi proferida em perfeita obediência à jurisprudência do Supremo Tribunal, tanto que houve dois mandados de segurança, um concedido unanimemente por este Tribunal. Assim, a parte tinha motivo justo para não se considerar devedora do imposto e para não incorporá-lo ao preço da mercadoria; tinha motivo para contar

---

<sup>365</sup>SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmulas. <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=546.NUME.%20NAO%20S.FLS.V.&base=baseSumulas>>. Acesso em 09/07/2017.



com a restituição, uma vez que estava protegida por decisão com trânsito em julgado<sup>366</sup>.

Todavia, em meio aos debates dos ministros, o advogado, DÁRIO DE ALMEIDA MAGALHÃES, prestou um esclarecimento à Corte, nos seguintes termos:

Eu seria incapaz de dar esclarecimentos a V. Exa. em matéria jurídica. Não o faria, absolutamente. Mas trata-se de matéria de fato. É que o mandado de segurança foi interposto em 1956 e só veio a ser decidido pelo Tribunal em 1961. De modo que só nesse intervalo foi o impôsto recolhido<sup>367</sup>.

Com isso, parecia que a premissa do relator havia sido desconstituída: em momento algum, houve recolhimento de tributo sob a vigência de segurança concedida, mas apenas no intervalo entre o protocolo da ação e a decisão do tribunal, quando então a empresa não teria motivos – ao menos de cunho processual – para contar com a restituição.

Não obstante, os julgadores permaneceram com a ideia de que os tributos haviam sido recolhidos após a decisão do mandado de segurança!<sup>368</sup> Esta nuance do caso não é ressaltada pela doutrina que comenta este *leading case*, mas parece ser da maior importância. Nesse sentido, confira-se a ilação final do relator, seguida pelos pares:

No caso, a alusão foi do ilustre advogado e não me detive nesse ponto, porque é matéria de fato: a companhia passara a escriturar separadamente, depois do julgamento do mandado de segurança, aquilo que devia e aquilo que não devia, porque já estava protegida por uma decisão judicial. Então, deduz S. Exa. que não se incorpora ao preço uma importância que ela, de antemão, sabia que não era devida, segundo decisão transitada em julgado<sup>369</sup>.

Assim, fez-se a ressalva de que a Súmula n. 71/STF não seria modificada, *ficava de pé*; estava sendo *apenas interpretada*<sup>370</sup>. De mais a mais, a partir da *ratio decidendi* extraída, conquanto não tão adequada ao caso concreto examinado pela Suprema Corte, teve-se a mitigação do rigor da tese da irrepetibilidade dos tributos indiretos, permitindo-se a restituição na hipótese em que o contribuinte, acobertado por

---

<sup>366</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 58.290/SP. Rel. Min. Luiz Gallotti. Terceira Turma. Recorrente: Cervejaria Bavária S.A. Indústria de Bebidas. Recorrida: Fazenda do Estado de São Paulo. Julgado em 17/06/1966, p. 484.

<sup>367</sup> Op. cit., p. 486.

<sup>368</sup> Somente assim não seria se entre o protocolo da ação e a decisão do Tribunal houvesse alguma decisão que gerasse essa expectativa no contribuinte, o que, todavia, não consta das notas taquigráficas ou dos votos proferidos no julgamento.

<sup>369</sup> Op. cit., p. 486.

<sup>370</sup> Op. cit., p. 493.

decisão judicial favorável, recolhe o tributo indireto indevido, porém o destaca na sua contabilidade como valor a recuperar<sup>371</sup>.

O segundo caso que instruiu a Súmula n. 546 do STF foi o RE n. 45.977/ES, perante a Segunda Turma, julgado em 27/09/1966, sob a relatoria do célebre Min. ALIOMAR BALEEIRO. Sendo um tributarista reconhecido, além de versado nas ciências das finanças, era de se esperar um aprimoramento da jurisprudência no tocante ao tema da repercussão dos tributos.

Assim, no caso em questão, o ministro relator fez a seguinte introdução didática a respeito do fenômeno da repercussão econômica:

Entendo que essa diretriz não pode ser generalizada. Há de ser apreciada em cada caso concreto, porque, de comêço, do ponto de vista científico, os financistas não conseguiram, depois de 200 anos de discussão, desde os Fisiocratas do século XVIII, um critério seguro para distinguir o imposto direto do indireto. [...]

À falta de um conceito legal, que seria obrigatório ainda que oposto à evidência da realidade dos fatos, o Supremo Tribunal Federal inclina-se a conceitos econômico-financeiros baseados no fenômeno da incidência e da repercussão dos tributos indiretos, no pressuposto errôneo, data venia, de que, sempre, êles comportam a transferência do ônus do contribuinte de iure para o contribuinte de facto. Então, haveria locupletamento indébito daquele às expensas deste, motivo pelo qual deveria ser recusada a repetição. É o suporte pretendidamente lógico da Súmula 71<sup>372</sup>.

Desse modo, o ministro inaugura uma análise crítica a respeito da repercussão econômica dos tributos, e da classificação dos tributos em diretos e indiretos com base nela, rejeitando o pressuposto de que os indiretos *sempre* são transferidos ao adquirente. A nova premissa adotada era, então, de que somente o exame caso a caso poderia revelar a translação ou não do tributo – isto não sem alguma resistência de outros ministros a respeito da vedação do reexame de matéria fático-probatória constante da Súmula n. 279 do STF.

Nessa linha, o ministro ponderou, no recurso sob apreço, que, por razões de mercado, era razoável supor que a empresa cafeeira do Estado do Espírito Santo, ante a

<sup>371</sup> Curioso que, no julgamento do ERE n. 59.058/SP, perante o Tribunal Pleno, julgado em 25/09/1968, relatoria do Min. AMARAL DOS SANTOS, a matéria foi pacificada na Corte em favor do contribuinte que obtivera mandado de segurança. Porém – e isto é de extrema relevância –, houve uma ressalva expressa feita pelo relator, Min. AMARAL DOS SANTOS, quando indagado pelo Min. VICTOR NUNES LEAL, no sentido de que o pleito de restituição se referia a tributos recolhidos *após a concessão* da segurança, que o Estado insistiu em cobrar e o contribuinte acabou pagando, estando aí nitidamente presente a *expectativa de recuperar o tributo* a que aludiu o Min. LUIZ GALLOTTI quando do julgamento do RE n. 58.290/SP (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Embargos Infringentes no Recurso Extraordinário n. 59.058/SP. Rel. Min. Amaral dos Santos. Tribunal Pleno. Embargante: Plásticos Plavinil S/A. Embargada: Fazenda do Estado de São Paulo. Julgado em 25/09/1968).

<sup>372</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 45.977/ES. Rel. Min. Aliomar Baleeiro. Segunda Turma. Recorrente: Estado do Espírito Santo. Recorrido: João Zanotti. Julgado em 27/09/1966, p. 573-574.

concorrência com os demais Estados da Federação, não teria condições de repassar o ônus tributário indevido específico do seu Estado ao adquirente:

Acontece que, no caso dos autos, o tributo alvejado é particular (no sentido, de oposto ao geral), pois incide apenas sobre aquela parte das operações de café vendido para outros Estados, sendo público e notório que, pelo menos 5 Estados (São Paulo, Minas Gerais, Paraná, Bahia e Espírito Santo) concorrem intensamente no mercado cafeeiro, sem falar na pequena produção de outras unidades federativas. Se o Espírito Santo exige irracionalmente de seus produtores de café um tributo inexistente noutros Estados competitivos, há discriminação prejudicial àqueles produtos, porque o preço – para cada tipo de mercadoria e em cada momento, – tende a ser o mesmo para todos os competidores. Não é possível, então, ao vendedor espírito-santense exigir mais para seu café, sob pretexto de que paga taxa de que estão livres paulistas, baianos e mineiros, pois o comprador tem onde comprar pela cotação do dia na Bolsa de Mercadorias. Ele não se comove porque o Espírito Santo impõe à sua produção uma taxa inconstitucional e ilegítima, desarmando-a na competição interestadual. Logo, o peso da taxa fica nos ombros do produtor espírito-santense, que não tem possibilidade, ou, pelo menos, probabilidade de majorar o preço do dia no país, único meio de transferir o gravame aos consumidores<sup>373</sup>.

O raciocínio empregado pelo Min. ALIOMAR BALEEIRO é eminentemente econômico: havendo empresas aptas a vender produto idêntico, determinado produtor, por sofrer uma taxa específica, à qual não se submetem os demais, não pode majorar o seu preço, mantendo-o mais elevado que o da concorrência, pois a clientela não se comove pela situação desigual que mantém com seus concorrentes, buscando nestes o fornecimento de que necessita.

Ademais, o ministro rechaçou o argumento dantes acolhido pela Suprema Corte no sentido de que o enriquecimento sem causa do Estado não era de todo ruim, vez que, em última análise, utilizaria os recursos dos tributos indevidos na realização de interesses coletivos. Pode-se dizer que um argumento do tipo consequencialista foi empregado na refutação:

Mas não se pode negar a nocividade do ponto de vista ético e pragmático, duma interpretação que encoraja o Estado mantenedor do direito – a praticar, sistematicamente, inconstitucionalidades e ilegalidades na certeza de que não será obrigado o proveito da turpitude de seus agentes e órgãos. Nada pode haver de mais contrário ao progresso do Direito e a realização da idéia-fôrça de Justiça<sup>374</sup>.

Em suma, mesmo sem expressamente rejeitar a Súmula n. 71, o ministro relator, acompanhado pela unanimidade dos pares, esposou raciocínio cuja base está em conflito direto com as premissas daquele verbete sumular.

---

<sup>373</sup> Op. cit., p. 575-576.

<sup>374</sup> Op. cit., p. 576.

Apesar deste importante precedente, vale o registro de um julgado subsequente, o ERE n. 47.624/ES, perante o Tribunal Pleno, julgado em 17/05/1967, sob a relatoria do Min. OSWALDO TRIGUEIRO, em que a tese de BALEEIRO restou vencida. Nesta oportunidade, o Código Tributário Nacional (CTN) já entrara em vigor (01/01/1967), cujo artigo 166 assim dispunha:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Nada obstante, a discussão continuou a se travar em torno da Súmula n. 71 do Supremo, sem dar-se a devida atenção ao dispositivo legal. O Min. ALIOMAR BALEEIRO, em voto vencido, reafirmava sua convicção:

Dest'arte, se um tributo é exigido ilegalmente num Estado, não o sendo nos demais, o ônus incide de facto sobre o vendedor, sem possibilidade de repercussão sobre o comprador. Este pode fornecer-se noutra Estado, porque café é produzido em vários Estados e não apenas no Espírito Santo. Não ocorreria isso com cacau, que em 95%, é produzido pela Bahia, e, assim, talvez ensejasse ao vendedor, no mercado interno (não, porém no externo) possibilidade de incorporar gravame no preço.

[...] É preciso ver as circunstâncias peculiares e específicas de cada caso concreto. Um exemplo: uma pessoa vai à feira, vender peixe ou alface. Se ele não vende até o meio-dia, a mercadoria é perecível e: ou ele põe fora, ou vende por qualquer preço. Isso eu vejo todo sábado em Copacabana. Nesses casos, o imposto, se houver, é suportado pelo vendedor, porque não pode forçar o preço, nele incluindo o tributo<sup>375</sup>.

Adicionalmente, o Min. ELOY DA ROCHA, acompanhando a divergência do Min. ALIOMAR BALEEIRO, ponderava que, no caso de produtos de preço tabelado no mercado internacional, como o café, a repercussão não era possível<sup>376</sup>. Contudo, prevaleceu a tese da aplicação da Súmula n. 71 do STF sem os temperamentos indicados no RE n. 45.977/ES, pois, segundo a maioria, encabeçada pelo relator Min. OSWALDO TRIGUEIRO, a análise casuística, proposta por BALEEIRO, esbarraria na vedação ao reexame de matéria de fato em sede de recurso extraordinário<sup>377</sup>.

Finalmente, o ERE n. 58.660/SP, perante o Tribunal Pleno, julgado em 10/04/1969, em que se discutia divergência de acórdão proferido pelo tribunal justamente com o RE n. 45.977/ES, antes comentado, consolidou a jurisprudência a respeito da mitigação das conclusões da Súmula n. 71/STF.

<sup>375</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Embargos Infringentes no Recurso Extraordinário n. 47.624/ES. Rel. Min. Oswaldo Trigueiro. Tribunal Pleno. Embargante: Nichio & Sobrinho Ltda. Embargado: Estado do Espírito Santo. Julgado em 17/05/1967, p. 324 e 335.

<sup>376</sup> Op. cit., p. 340. Interessante notar que esta problemática, embora praticamente inexplorada nos debates perante o Supremo, torna-se extremamente relevante com a assunção da competência pelo Superior Tribunal de Justiça.

<sup>377</sup> Op. cit., p. 334.

Isto é, decidiram, à unanimidade, os ministros da Suprema Corte que, uma vez que a perícia, realizada nas instâncias ordinárias, determine que não houve o repasse do tributo, descabe negar a repetição do indébito ao contribuinte legal<sup>378</sup>.

Dessa maneira, apenas resta mantida a *presunção relativa* do repasse do ônus, que pode ser superada por prova em contrário. Porém, no RE n. 45.977/ES, o Min. ALIOMAR BALEEIRO excepcionou o enunciado sumular a partir de considerações gerais do mercado, e não fundado em prova produzida nas instâncias ordinárias. Logo, ainda restava saber se era indispensável a prova processual a atestar o não-repasse ou se determinadas circunstâncias relacionadas ao setor econômico bastariam para supor a ausência de repercussão econômica.

### 3.1.3. Análise crítica da jurisprudência firmada no Supremo Tribunal Federal

Como visto, a jurisprudência do Supremo pode ser dividida em três fases: (i) antes da Súmula n. 71, correspondente ao início do século XX; (ii) da Súmula n. 71, no início da década de 1960; e (iii) da Súmula n. 546, no fim da década de 1960.

Certamente, cada uma dessas fases traz *modificações*, mas também *permanências*. Nesse sentido, HAYASHI critica a doutrina, que julga majoritária, ao dar por ultrapassada a Súmula n. 71 com a edição do verbete de n. 546. Argumenta que “os precedentes-paradigmas que consolidaram o texto da Súmula n. 546 referem-se a casos em que a Súmula n. 71 não podia ser aplicada”, isto é, “em virtude de que o contribuinte de direito havia comprovado que suportou o encargo financeiro do tributo, não se verificando o locupletamento a ensejar a aplicação do antigo enunciado do Supremo Tribunal Federal”<sup>379</sup>.

Ademais, complementa no sentido de que as súmulas “convivem sem uma excluir a outra”, de maneira que “o enunciado n. 71 da Suprema Corte exige a prova negativa da repercussão econômica para que os tributos indiretos sejam restituídos”, ao passo que “a Súmula n. 546, por outro lado, condiciona o reconhecimento da

<sup>378</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Embargos Infringentes no Recurso Extraordinário n. 58.660/SP. Rel. Min. Amaral Santos. Tribunal Pleno. Embargante: Cia. Progresso Nacional – Indústria Brasileira de Produtos Alimentícios e Conexos. Embargada: Fazenda do Estado de São Paulo. Julgado em 10/04/1969, p. 303-304.

<sup>379</sup> HAYASHI, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 108, jan-dez 2013, p. 597.

legitimidade para a repetição do indébito à prova positiva de que o autor da ação suportou o encargo financeiro do tributo impugnado”<sup>380</sup>.

Acredita-se que há uma dose de exagero ao vislumbrar, no próprio texto da Súmula n. 71 ou nos precedentes que o embasaram, a possibilidade da prova negativa. Contudo, de fato não se encarou a Súmula n. 546 como superação da Súmula n. 71, mas, antes, como exceção à generalidade da última, permitindo-se que o contribuinte faça prova do não-repasse do tributo indireto ao adquirente.

A seu turno, BRANDÃO MACHADO, ao glosar o caminho jurisprudencial trilhado pela Suprema Corte, aporta reflexões percucientes acerca dos vícios de compreensão em que o tribunal incorreu no apreciar a repercussão econômica e a ideia de enriquecimento ilícito. Primeiramente, nota que o tribunal realizou uma *desvinculação artificial* entre “custo do bem + margem de ganho” e “custo dos tributos indiretos”, como se o mero destaque na nota fiscal gerasse esse efeito:

Se o solvens, ao cobrar o preço de seus bens e serviços, repassa a terceiro o ônus do tributo indevido, argumenta-se que enriquece injustificadamente, de modo que entre enriquecer o contribuinte e enriquecer o Estado, que enriqueça então o Estado, mesmo que praticando um ilícito. Ocorre, no entanto, que o contribuinte que computa no custo ou acrescenta no preço tributo que sabe indevido, não realiza o pressuposto jurídico do enriquecimento injustificado, em relação ao terceiro com quem contrata o preço dos seus bens ou serviços. Ao pagar o preço contratado, o terceiro nunca faz um pagamento indevido, pois não paga dívida inexistente. Para caracterizar o enriquecimento injustificado, necessário seria que o tributo constituísse obrigação do terceiro e que, não sendo devido, lhe fosse indevidamente exigido pelo solvens. [...]

Tudo o que o terceiro paga é sempre devido, pois é sempre preço, a menos que a lei o considerasse devedor do tributo, em lugar do solvens [...] A relação é apenas de direito privado. O elemento tributo que nela se insere é de conteúdo econômico, não jurídico. Tributo aí é apenas o nome de uma parcela dentre outras tantas que compõem o preço, mas que não é paga pelo terceiro a título de tributo, uma vez que o terceiro nada deve a esse título [...] Ainda dentro deste mesmo tema cabe indagar se o Estado adquire direito à parcela do preço que o solvens computa como tributo, mas que, por não ser devido, não é tributo. A resposta negativa é óbvia. Se o Estado não tem direito senão ao tributo autorizado pela lei, é irrelevante para o direito tributário o fato de o solvens cobrar ao terceiro uma parcela de preço rotulada de tributo. A denominação que dê a essa parcela não lhe muda a natureza: ou ela constitui elemento de custo, ou então faz parte da sua margem de lucro, e em nenhuma hipótese o Estado adquire direito sobre essa parcela em razão do rótulo que tem<sup>381</sup>.

Assim, interessante a crítica quanto ao pressuposto do próprio enriquecimento injustificado: um pagamento indevido. O adquirente nunca faz um *pagamento indevido*, pois a *obrigação do tributo* não é sua. Diferente seria a situação

<sup>380</sup> HAYASHI, Imunidade tributária à incidência..., op. cit., p. 597.

<sup>381</sup> MACHADO, Repetição do Indébito..., op. cit., p. 86-87.

em que o contribuinte legal fosse credor do tributo (assumisse a capacidade ativa de cobrança) e exigisse tributo indevido do seu adquirente.

No entanto, a relação entre contribuinte legal e adquirente é tão somente de *preço*, constituindo relação de direito privado. Ou seja, tributo *é apenas o nome de uma parcela entre tantas outras que compõem o preço*. De maneira semelhante, no preço estão incluídas parcelas de água, luz, gasto com funcionários, a fim de viabilizar o lucro com a operação mercantil, e nem por isso o adquirente se torna devedor do empregado, na proporção do salário que foi incluído no seu preço, ou tampouco credor da concessionária de energia elétrica, na proporção da parcela contida no preço, quando se reconhece, *a posteriori*, um pagamento a maior de energia.

Ademais, o autor indaga se “constitui ato ilícito do solvens computar no custo dos seus bens ou serviços o quantum que cobra a título de tributo, não obstante indevido, embutido no preço dos seus negócios”<sup>382</sup>. A resposta deve ser negativa.

Por evidente, “a forma de computar seus custos, para o efeito de calcular sua margem de lucro, sempre constituiu assunto da economia interna do contribuinte”, visto que não há “norma legal que regule a composição de custos e formação de preços de bens e serviços”. Logo, o contribuinte “não pratica, assim, nenhum ilícito civil, nem penal, nem administrativo, nem tributário, quando computa nos custos ou inclui nos preços do que vende a parcela correspondente a um tributo, ainda que o saiba indevido”<sup>383</sup>.

Por fim, o autor ainda comenta o argumento de que “o contribuinte não está impedido de insurgir-se contra a exigência de tributo ilegal, ou recorrendo ao remédio preventivo da segurança, ou defendendo-a de uma execução ilegal”<sup>384</sup>. Nesse caso, trata-se de um argumento consequencialista que sai pela culatra.

Isto é, pretende-se a perpetuação de um recolhimento indevido pela possibilidade de utilizar meio preventivo para se opor ao tributo ilegal. Contudo, fato é que “a irressarcibilidade do ônus financeiro que lhe impõe o remédio processual da segurança e os graves inconvenientes de uma execução, que, além do ônus, bloqueará a disponibilidade dos bens penhorados” antes sugerem ser “solução mais prática o

---

<sup>382</sup> MACHADO, Repetição do Indébito..., op. cit., p. 88.

<sup>383</sup> MACHADO, Repetição do Indébito..., op. cit., p. 88.

<sup>384</sup> MACHADO, Repetição do Indébito..., op. cit., p. 89.

recolhimento do tributo indevido, que ele fica impedido de fazer, sob pena perder para o Estado seu dinheiro”<sup>385</sup>.

Demais disso, é interessante comparar, de forma breve, a experiência europeia no tratamento do assunto. Conforme relata MACHADO SEGUNDO, no final da segunda guerra mundial o alimento era muito escasso, sendo, pois, necessário um racionamento. Dessa maneira, o Governo da Dinamarca estabeleceu um tabelamento do preço dos cereias e, ato contínuo, um tributo a incidir sobre as operações com trigo. Houve, porém, uma forte pressão dos comerciantes, de modo que o Poder Público elevou o preço máximo do trigo a fim de incluir a importância do tributo. Quando, posteriormente, o tributo foi considerado ilegal pelo Poder Judiciário, os comerciantes pleitearam a restituição, porém o Fisco, alegando a tese do *passing on*, convenceu os juízes de que não deveria restituir o tributo ilegal<sup>386</sup>.

Trata-se, porém, da situação específica de tabelamento de preços, o que, como se verá adiante em tópico específico, reclama um tratamento específico. Vez que o preço é controlado e o Poder Público o majora em virtude do tributo exigido, o repasse do ônus é uma presunção muito mais razoável do que feita em condições de livre concorrência.

Outro caso, que foi conhecido pelo codinome *San Giorgio*, foi submetido à Corte de Justiça Europeia (CJE) e tratou de um contribuinte que havia recolhido uma “taxa sanitária” em desconformidade com o Direito Comunitário, porém a restituição do tributo lhe foi negada pela autoridade fiscal italiana ao argumento do repasse econômico do ônus tributário a terceiro<sup>387</sup>.

No julgamento da questão, a Corte fez uma “série de ressalvas ou objeções ao uso do *passing on defense* por parte do Fisco”, como, por exemplo, de que “não se pode *presumir* o repasse integral do tributo indevido, por meio do mecanismo de fixação de preços”, já que isto poderia acontecer somente em parte – ou nem acontecer. De qualquer modo, a tese vencedora no tribunal foi de que a translação precisa ser provada pelo Fisco a fim de valer como óbice à restituição.

Sem embargo, ressaltou-se uma hipótese interessante, que está imbricadamente relacionada ao argumento do contribuinte no RE n. 46.450/RS, antes

---

<sup>385</sup> MACHADO, Repetição do Indébito..., op. cit., p. 89.

<sup>386</sup> MACHADO SEGUNDO, Ainda a restituição..., op. cit., p. 239.

<sup>387</sup> MACHADO SEGUNDO, Ainda a restituição..., op. cit., p. 242.



comentado: quando o contribuinte, mesmo tendo repassado o tributo, suportou um prejuízo financeiro.

Explica-se. É lição elementar da teoria econômica de que o aumento dos preços, seja pela elevação de tributos ou por qualquer outro fator, leva a uma diminuição da quantidade de vendas. Assim, o argumento é de que, caso não houvesse o tributo ilegal, ou (i) o contribuinte poderia ter vendido ao mesmo preço, lucrado mais, ou (ii) poderia ter trabalhado com preço menor, vendendo em maior quantidade e, por isso, auferindo maior lucro<sup>388</sup>. Este entendimento perdurou em casos futuros envolvendo outros países, como a França e a Áustria.

Como se viu em relação ao STF, a experiência europeia é bastante distinta da brasileira, pois nesta o ônus da prova do não-repasse permanece recaindo sobre o contribuinte<sup>389</sup>. Em seguida, será examinada a jurisprudência do STJ a respeito da restituição dos tributos indiretos, a qual, todavia, tampouco se aproxima da jurisprudência da Corte europeia.

---

<sup>388</sup> MACHADO SEGUNDO, Ainda a restituição..., op. cit., p. 243.

<sup>389</sup> NEVIANI, em tom crítico, arremata: “Mas parece que o atalho escolhido pela nossa jurisprudência foi mesmo o pior possível, quando submetido a confronto com as soluções e exigências da ciência econômica e financeira. Se o Judiciário se louva em supostos postulados destas ciências pré-jurídicas, o mínimo que o jurisdicionado pode esperar é que sejam escolhidos os postulados cientificamente corretos [...] A rigor, mesmo o mais complexo modelo econômico, informado com o maior número de variáveis e alternativas, sempre estará sujeito a erro nas suas conclusões, porque fatos imponderáveis e imprevisíveis podem vir a modificar totalmente o quadro [...] Exatidão, portanto, é utopia nas previsões econômicas, mas uma aproximação maior é uma exigência [...] Sem dúvida, mas então por que escolher a solução mais gritantemente errada do ponto de vista científico?” (NEVIANI, Tarcísio. *A restituição de tributos indevidos, seus problemas, suas incertezas*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária: 1983, p. 133-134; 149-150).

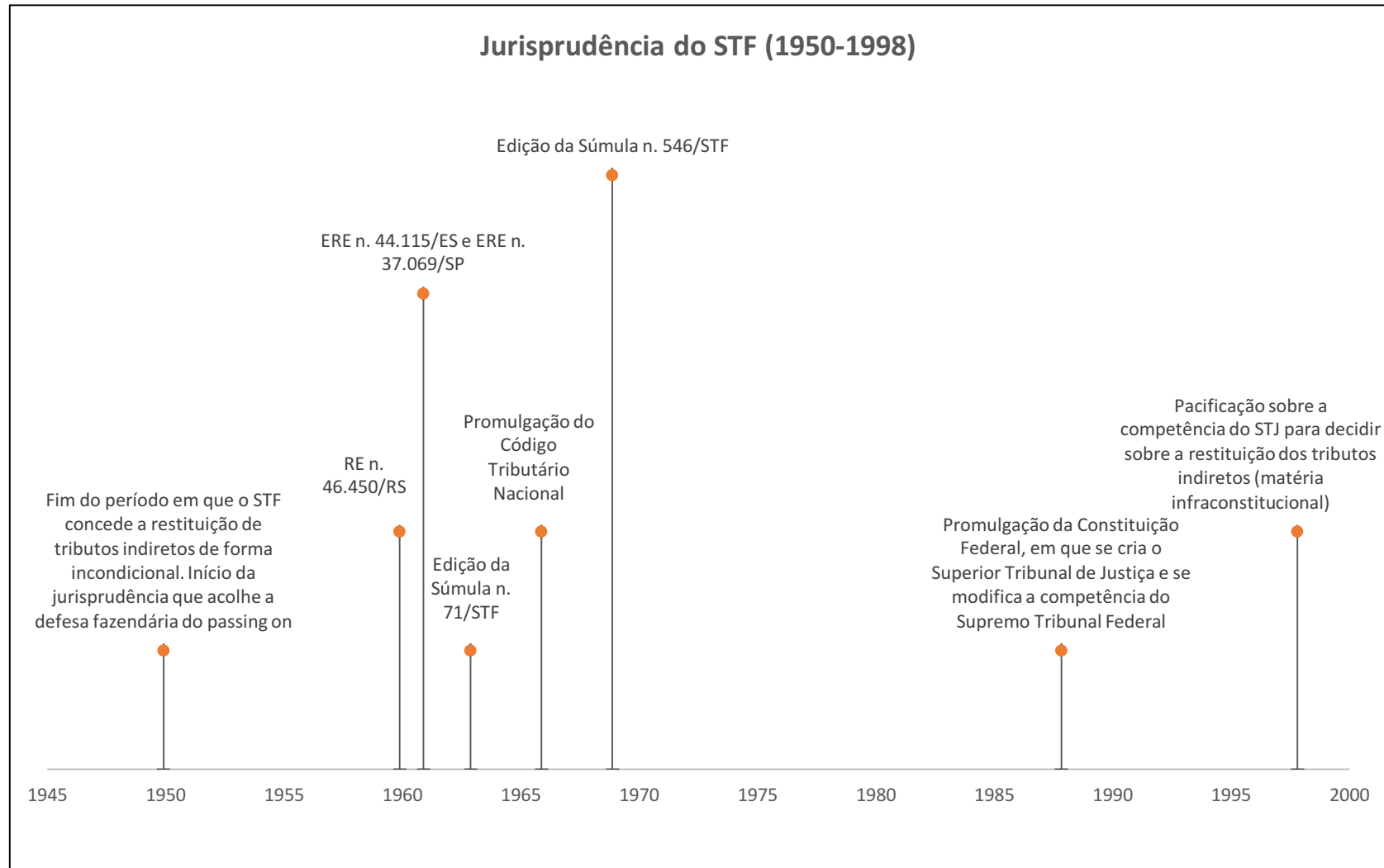


Figura 21 - Gráfico 3.1.3 – Jurisprudência do STF - período 1950 a 1998

### 3.2. A ERA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA NA DISCUSSÃO DA RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS INDIRETOS

Após a edição da Súmula n. 456 do STF, a jurisprudência do tribunal restou pacificada em torno da ideia de que o contribuinte legal deve provar<sup>390</sup> que não efetuou o repasse ao adquirente do ônus referente ao tributo indireto incidente na operação. Exemplo disso foi o julgado pela Primeira Turma da Suprema Corte, negando o direito à repetição, em 13/11/1969, a uma grande empresa do setor de bebidas que não o provará<sup>391</sup>.

Entretanto, em 05/10/1988, por conta da promulgação da Constituição Federal, a história da restituição dos tributos indiretos ganharia novos capítulos. Isso porque, a partir da criação do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que então passa a ter a missão de dar a última palavra sobre a legislação infraconstitucional (art. 105 e seguintes), a competência para deliberar sobre os requisitos à restituição dos tributos indiretos deixa de ser do STF (ao qual se reservam apenas matérias constitucionais diretas – art. 102 e seguintes), passando a ser do STJ. Sem embargo, como adiante se demonstrará, o novo corpo decisório apresentou pouco *rompimento* com a tradição do STF<sup>392</sup>, e mais *imersão* em questões novas e *aperfeiçoamento* de tópicos mal sistematizados pelos julgadores pretéritos.

Dessa maneira, no julgamento do RE n. 106.824/SP, em 04/04/1989<sup>393</sup>, e do RE n. 116.329/SP, em 02/04/1991<sup>394</sup>, a Corte ainda não havia se manifestado por declarar a matéria relativa à restituição de tributos indiretos de cunho infraconstitucional, fora, pois, da sua alçada. No julgamento do RE n. 108.690/SP, em 08/08/1991, a Corte reviu a admissibilidade de recurso interposto antes da Constituição Federal de 1988 e realizou o desdobramento do recurso, mantendo, para apreciação do

---

<sup>390</sup> A questão relacionada a como realizar a prova do não-repasse será adiante examinada em tópico próprio.

<sup>391</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 68.091/SP. Rel. Min. Aliomar Baleeiro. Primeira Turma. Recorrente: Companhia Antártica Paulista Indústria Brasileira de Bebida e Conexos. Recorrida: Fazenda do Estado de São Paulo. Julgado em 13/11/1969.

<sup>392</sup> Em sentido semelhante, MACHADO SEGUNDO, Ainda a restituição..., op. cit., p. 232.

<sup>393</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 106.824/SP. Rel. Min. Aldir Passarinho. Segunda Turma. Recorrente: Vulcan Material Plástico S.A. Recorrida: União Federal. Julgado em 04/04/1989.

<sup>394</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 116.329/SP. Rel. p/ acórdão Min. Moreira Alves. Primeira Turma. Recorrente: Válvulas Schrader do Brasil S/A. Recorrido: ESTADO DE SÃO PAULO. Julgado em 02/04/1991.

Supremo, apenas a parcela relativa à não cumulatividade, relegando a discussão do art. 166 do CTN ao plano infraconstitucional para deliberação no STJ<sup>395</sup>.

Todavia, na apreciação do RE n. 114.527/SP, em 12/05/1992, sob relatoria do Min. CARLOS VELLOSO, foi debatida a matéria relativa aos condicionantes do art. 166 do CTN para a restituição do tributo indireto, restando assentado que, com relação ao aproveitamento de crédito escritural<sup>396</sup>, a prova do não-repasse é dispensada<sup>397</sup>.

Assim, a partir dos dados extraídos no repositório eletrônico da Suprema Corte, apenas a partir de 1998 a jurisprudência tornou-se uníssona no sentido de que a matéria é infraconstitucional, não cabendo mais ao STF, e sim ao STJ, seu enfrentamento<sup>398</sup>. A propósito, em 2014, por ocasião do RE n. 753.681/SC, perante o Tribunal Pleno, relatoria do Min. TEORI ZAVASCKI, negou-se repercussão geral à discussão relacionada à legitimidade ativa do consumidor de energia elétrica para discutir o ICMS incidente na fatura, por se tratar, conforme entendido pelo colegiado, de matéria infraconstitucional<sup>399</sup>, o que pôs uma pá de cal sobre a questão.

Dessa maneira, passa-se a analisar, separadamente, situações julgadas pelo STJ que envolvem, em seu cerne, a problemática da restituição dos tributos indiretos – tendo sempre como pano de fundo, por evidente, o pressuposto da repercussão econômica sobre terceiros deste gênero de tributos. Estas situações foram divididas em

---

<sup>395</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 108.690/SP. Rel. p/ acórdão Min. Moreira Alves. Tribunal Pleno. Recorrente: Ericsson do Brasil Comércio e Indústria S/A. Recorrido: Estado de São Paulo. Julgado em 08/08/1991.

<sup>396</sup> A discussão ainda será tratada com detalhes, mas a adjetivação vem com o intuito de diferenciar o crédito tributário (compensável com débitos perante o ente tributante ou restituível) do crédito escritural (cuja origem é a não cumulatividade dos tributos, apurando-se nas compras para abater do tributo devido nas vendas tributadas).

<sup>397</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 114.527/SP. Rel. Min. Carlos Velloso. Segunda Turma. Recorrente: Del Mica Indústria e Comércio Ltda. Recorrente: Estado de São Paulo. Julgado em 12/05/1992.

<sup>398</sup> Os precedentes encontrados até 2014 foram: **(i)** SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 114.893/SP Rel. Min. Carlos Velloso. Segunda Turma. Embargante: Estado de São Paulo. Embargado: Braun do Brasil e Cia. Julgado em 15/09/1998; **(ii)** SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 488.016/SP. Rel. Min. Eros Grau. Primeira Turma. Agravante: Creações Mar-Vic Calçados Finos Ltda. Agravado: Estado de São Paulo. Julgado em 16/12/2004; **(iii)** SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 566.358/SP. Rel. Min. Ricardo Lewandovski. Primeira Turma. Agravante: Ito Avicultura Indústria e Comércio S/A. Agravado: Estado de São Paulo. Julgado em 06/11/2007; **(iv)** SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 423.763. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma. Agravante: Morante, Bergamaschi e Cia. Ltda. Agravado: Estado de São Paulo. Julgado em 14/03/2006; **(v)** SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 488.129/SP. Rel. Min. Cesar Pelluso. Primeira Turma. Agravante: Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A. Agravado: Estado de São Paulo. Julgado em 21/03/2006.

<sup>399</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 753.681/SC. Rel. Min. Teori Zavascki. Tribunal Pleno. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Alianda Comércio de Pisos e Azulejos Ltda. Julgado em 01/08/2014.

tópicos, a saber: (i) a definição de quais tributos são indiretos, (ii) tabelamento de preços, (iii) operação entre estabelecimentos, (iv) mercadorias dadas em bonificação, (v) crédito escritural, (vi) compensação tributária, (vii) substituição tributária, (viii) adquirente como contribuinte de direito, (ix) execução fiscal, (x) depósito judicial, (xi) o caso excepcional da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos e (xii) legitimidade do contribuinte de fato.

### 3.2.1. A definição de quais tributos são indiretos

A jurisprudência do STF, anterior à Constituição de 1988, firmou entendimento de que a restituição, ao contribuinte legal, dos tributos indiretos está condicionada, em virtude do fenômeno da repercussão econômica, à prova do não-repasse do ônus tributário ao adquirente do produto ou serviço.

Todavia, a classificação do tributo como indireto se deu de maneira bastante casuística, podendo se tratar de imposto, taxa ou contribuição, e aferido pela vinculação do tributo ao preço do produto ou serviço prestado. Não houve, portanto, durante a era em que o tema foi apreciado pelo STF, uma boa definição de quais tributos seriam considerados indiretos, sistematizando-se as características que, uma vez presentes, determinassem sua natureza.

Por outro lado, a jurisprudência do STJ se mostrou mais eficiente nesse aspecto e, ao apreciar os casos concretos, realizou algumas generalizações úteis para estabelecer o entendimento pretoriano aplicável às situações símiles. Assim, por ocasião do Embargos de Divergência no Recurso Especial (EREsp) n. 699.292/SP, perante a Primeira Seção do STJ (competência de Direito Público), julgado em 26/04/2006, sob a relatoria do Min. JOSÉ DELGADO, uma empresa comercial de produtos médicos e odontológicos buscava restituição de ICMS, em virtude de uma majoração de alíquota declarada inconstitucional, sendo decidido que:

Tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro são somente aqueles em relação aos quais a própria lei estabeleça dita transferência.

Apenas em tais casos se aplica a regra do art. 166 do CTN, pois a natureza, a que se reporta tal dispositivo legal, só pode ser a jurídica, que é determinada pela lei correspondente e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, a aludida transferência.

O art. 166 do CTN contém referência bem clara ao fato de que deve haver pelo intérprete sempre, em casos de repetição de indébito, identificação se o

tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação seja feito por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI. Esse entendimento consolidou-se por se considerar que o art. 166 do CTN só tem aplicação aos tributos indiretos, isto é, que se incorporam explicitamente aos preços, como é o caso do ICMS, do IPI, etc.

O tributo examinado (ICMS) é de natureza indireta.

Apresenta-se com essa característica porque o contribuinte real é o consumidor da mercadoria objeto da operação (contribuinte de fato), e a empresa (contribuinte de direito) repassa, no preço da mercadoria, o imposto devido, recolhendo, após, aos cofres públicos o imposto já pago pelo consumidor de seus produtos. Não assume, portanto, a carga tributária resultante dessa incidência. Verifica-se, assim, a ilegitimidade ativa ad causam da empresa, por não ter ela arcado diretamente com a tributação, havendo, no caso, que se cogitar em transferência do ônus ao consumidor final<sup>400</sup>.

Inicialmente, o julgador busca estabelecer o sentido do art. 166 do CTN, cuja aplicação está em jogo e que possui o seguinte teor: *A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*

O texto é assaz compreensível, porém a sua aplicação, em vários aspectos, é tormentosa. Primeiro: quais são os tributos que, por sua natureza, comportam a transferência do encargo financeiro? Segundo: como provar ter assumido o referido encargo? Terceiro: quem é o terceiro que assumiu o ônus e de quem se deve obter autorização?

Para a primeira questão, a jurisprudência do STJ adotou o que a doutrina convencionou chamar de tese da *repercussão jurídica dos tributos*. Ou seja, interpreta-se que a “natureza” referida no dispositivo legal *só pode ser a jurídica*, a qual não é determinada por *circunstâncias econômicas*, mas sim pela própria lei<sup>401</sup>. Desse modo, consoante os comentários de MOREIRA:

Pode-se afirmar que para o STJ a transferência do encargo financeiro somente ocorre na tributação indireta, a qual tem como elementos essenciais as figuras dos contribuintes de jure e de facto – ou seja, exige-se uma dualidade de sujeitos que estarão unidos pela prática da operação ou prestação que consistirá no fato gerador do tributo – além da previsão, em lei, de mecanismo para o repasse do ônus financeiro do solves ao consumidor final.

Dessarte, não somente o critério de classificação dos tributos em diretos e indiretos sobreviveu ao CTN, como ainda passou a agregar – via

<sup>400</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 699.292/SP. Rel. Min. José Delgado. Primeira Seção. Embargante: Dabi Atlante S.A Indústrias Médico Odontológicas. Embargado: Fazenda do Estado de São Paulo. Julgado em 26/04/2006, p. 5.

<sup>401</sup> Voltar-se-á, com mais profundidade, a este tópico quando da análise da doutrina que subsidia este posicionamento jurisprudencial.

interpretação jurisprudencial – o próprio conceito de “tributo criado para repercutir” posto no art. 166 do CTN<sup>402</sup>.

Assim, a Corte Especial assentou que o ICMS tem a “natureza” referida pelo art. 166 do CTN, isto é, comporta a transferência do encargo financeiro a terceiro (o adquirente), pois (i) sua estrutura legal envolve uma dualidade de sujeitos – contribuinte propriamente dito ou “de direito” e contribuinte “de fato”, o adquirente – que estão conectados pela operação ou prestação que enseja a incidência tributária, e (ii) há previsão, em lei, de mecanismo para repasse do ônus ao adquirente ou consumidor final.

Note-se, a título comparativo, que não há mais uma presunção de *repercussão econômica*, como ocorria nos julgados do STF, no sentido de que é determinada por fatores de mercado (i.e., o contribuinte tende a repassar os custos ao adquirente), mas a dedução de uma repercussão determinada pela própria lei, que supõe a transferência do encargo, em razão da formatação do tributo, mas cuja efetiva ocorrência não é relevante para os efeitos do art. 166 do CTN.

Sem embargo, além do ICMS, a Corte se manifestou a respeito de alguns outros tributos. No julgamento do REsp n. 903.394/AL, submetido à sistemática dos recursos repetitivos<sup>403</sup>, perante a Primeira Seção, em 24/03/2010, relatoria do Min. LUIZ FUX, um sindicato de distribuidoras de bebida buscava, em nome de suas associadas, a repetição do valor do IPI sobre os descontos incondicionais na operação de venda das fabricantes às distribuidoras<sup>404</sup>.

---

<sup>402</sup> MOREIRA, André Mendes. *Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, Impostos e Contribuições Residuais)*. Tese (Doutorado). São Paulo: USP, 2009, p. 40.

<sup>403</sup> Código de Processo Civil de 1973 (revogado):

Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo.

§ 1º Caberá ao Tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da Corte.

Código de Processo Civil de 2015 (atualmente em vigor):

Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça.

§ 1º O presidente ou o vice-presidente de tribunal de justiça ou de tribunal regional federal selecionará 2 (dois) ou mais recursos representativos da controvérsia, que serão encaminhados ao Supremo Tribunal Federal ou ao Superior Tribunal de Justiça para fins de afetação, determinando a suspensão do trâmite de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que tramitem no Estado ou na região, conforme o caso.

<sup>404</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 903.394/AL (rito dos recursos repetitivos). Rel. Min. Luiz Fux. Primeira Seção. Recorrente: Sindicato Interestadual das Empresas Distribuidoras Vinculadas aos Fabricantes de Cerveja, Refrigerante, Água Mineral e Bebidas Em Geral

Ao negar provimento ao recurso, o ministro relator assentou que as distribuidoras, no caso, figuravam como contribuinte de fato, não mantendo relação jurídico-tributária com o Fisco, de modo que não teriam legitimidade ativa para pedir a restituição de tributo recolhido pelas fabricantes. Além disso, como o IPI consiste em imposto indireto, conforme critérios utilizados pela jurisprudência (i.e., a lei impõe a transferência do encargo), submete-se aos condicionantes do art. 166 do CTN, ou seja, o contribuinte “de direito” somente pode pleitear a restituição se provar que não repassou o ônus do tributo ou, tendo-o repassado ao contribuinte “de fato”, está por este autorizado a realizar tal pleito.

O entendimento a respeito destes dois impostos, sem dúvida, é o que encontra mais ressonância na doutrina especializada<sup>405</sup>. Contudo, deparando-se com tributos diversos, a Corte igualmente sustentou posição clara a respeito da sua natureza “direta” ou “indireta”.

Por obra do EREsp n. 724.684/RJ, perante a Primeira Seção, julgado em 28/05/2008, sendo relator o Min. JOSÉ DELGADO, os ministros do STJ se depararam com caso de um escritório de advocacia que buscava a restituição de valores de ISS pagos na forma fixa, isto é, de acordo com os §§1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei n. 406/1968, que assim dispõe:

Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho. [...]

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

Como se nota, trata-se de tributo não calculado em função do valor do serviço prestado, mas uma quantia fixa pré-determinada que os Municípios costumam exigir anualmente dos profissionais e, no caso de sociedade, um valor fixo de acordo com o número de profissionais. Assim, o raciocínio vencedor na Seção de Direito

---

nos Estados de Pernambuco, Alagoas, Paraíba – SINEDBEB. Recorrida: Fazenda Nacional. Julgado em 24/03/2010.

<sup>405</sup> Para mais detalhes e justificativa desta afirmação, v. tópico dedicado às posições doutrinárias.



Público do STJ foi de que *inexiste vinculação entre o tributo devido e os serviços prestados*, de sorte que não é possível o repasse do encargo financeiro<sup>406</sup>.

De outra ponta, no EREsp n. 873.616/PR, perante a Primeira Seção, julgado em 13/12/2010, relatoria do Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, decidiu-se que, no caso de o ISS ser calculado em função do valor do serviço, ou seja, mediante alíquota *ad valorem*, o tributo possui natureza indireta, comportando a transferência do respectivo encargo ao contribuinte “de fato”. Dessa forma, para que o contribuinte legal possa restituir o valor indevidamente pago, necessita cumprir os requisitos do art. 166 do CTN, a saber, a prova do não-repasse ou autorização obtida de quem efetivamente suportou o ônus<sup>407</sup>.

Em resumo, conforme as conclusões também de MACHADO SEGUNDO, “apreciando tais demandas, o STJ fixou entendimento no sentido de que o art. 166 do CTN seria aplicável à restituição do ICMS, do IPI e do ISS não-fixos, três impostos considerados ‘indiretos’ porquanto incidentes sobre o consumo”<sup>408</sup>.

Quanto às contribuições previdenciárias, em votação apertada (4x3), a Primeira Seção do STJ, por ocasião do EREsp n. 168.469/SP, em 17/12/1999, reconheceu a sua natureza direta, de modo a afastar a aplicação do art. 166 do CTN.

O relator, Min. ARI PARGENDLER, voto vencido, apresentava as seguintes razões de decidir:

O direito pretoriano se inclinou a ver no artigo 166 do Código Tributário Nacional apenas uma mudança em relação à jurisprudência que desembocou nas Súmulas n.ºs 71 e 546: a partir dele, o contribuinte também podia pleitear a repetição do indébito se, embora transferida a carga tributária a terceiro, estivesse “poe este expressamente autorizado a recebê-la”. Embora não mais se podendo falar em tributos diretos e indiretos, em razão da força legal da cláusula “transferência do respectivo encargo financeiro”, os efeitos delas extraídos foram os mesmos que prevaleciam na jurisprudência sumulada, com alguns requintes de justificação; a aludida cláusula só operaria nos tributos cuja incidência fosse simultânea com a possibilidade da transferência do encargo financeiro, tipo IPI e ICMS, e não teria consequências nos

<sup>406</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 724.684/RJ. Rel. Min. José Delgado. Primeira Seção. Embargante: Município do Rio de Janeiro. Embargado: Sergio Sahione Fadel Advogados Associados. Julgado em 28/05/2008.

<sup>407</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 873.616/PR. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Primeira Seção. Embargante: Centro de Imagem São Lucas S/C Ltda. Embargado: Município de Curitiba. Julgado em 13/12/2010.

No contexto da devolução do ISS pago sobre locação de bens móveis, situação declarada inconstitucional pelo Supremo, o STJ decidiu, em sede de recursos repetitivos, nesse sentido: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.131.476/RS (rito dos repetitivos). Rel. Min. Luiz Fux. Primeira Seção. Recorrente: White Martins Gases Industriais Ltda. Recorrido: Município de Sapucaia do Sul. Julgado em 09/12/2009.

<sup>408</sup> MACHADO SEGUNDO, Ainda a restituição..., op. cit., p. 233.

tributos cujo fato gerador fosse posterior às operações comerciais, v.g., o Imposto de Renda, fundado no lucro<sup>409</sup>.

Até então, a contribuição previdenciária não se enquadraria como tributo indireto, pois, embora reconhecido que qualquer tributo se sujeita a repercussão, somente se aplicaria o art. 166 do CTN àqueles *cujas incidências fossem simultâneas com a possibilidade da transferência do encargo financeiro, tipo IPI e ICMS*.

Contudo, concorreu ao exame do caso o hoje revogado §1º, do art. 89, da Lei n. 8.212/1991, que dispunha:

Art. 89. Somente poderá ser restituída ou compensada contribuição para a Seguridade Social arrecadada pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) na hipótese de pagamento ou recolhimento indevido. (Redação dada pela Lei nº 9.032, de 1995).

§ 1º Admitir-se-á apenas a restituição ou a compensação de contribuição a cargo da empresa, recolhida ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), que, por sua natureza, não tenha sido transferida ao custo de bem ou serviço oferecido à sociedade. (Incluído pela Lei nº 9.032, de 1995).

Dessa maneira, em virtude da lei específica que havia sido editada em 1995, o ministro viu-se compelido a curvar-se à inovação legislativa:

*Legem habemus.*

A aludida norma só pode deixar de ser aplicada, se reconhecida a respectiva inconstitucionalidade. Salvo melhor juízo, no entanto, ela está conforme à letra e ao espírito do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Que contribuição previdenciária não comportaria, por sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro? Ora, todas as contribuições previdenciárias suportadas pelas empresas participam, em princípio, dos respectivos custos. Somente caso a caso, e mediante prova de que não repercutiram nos custos de bens e serviços, as contribuições previdenciárias podem, a partir da Lei nº 9.032, de 1995, serem restituídas ou compensadas<sup>410</sup>.

Nada obstante, divergência foi aberta pelo Min. JOSÉ DELGADO, voto vencedor, por entender que a forma de conciliar a legislação infraconstitucional aos princípios constitucionais passaria pelo condicionamento da restituição apenas aos tributos indiretos:

O meu entender a respeito é que a contribuição previdenciária ora examinada é de natureza direta. Apresenta-se com essa característica porque a sua exigência se concentra, unicamente, na pessoa de quem a recolhe, no caso, uma empresa que assume a condição de contribuinte de fato e de direito.

A primeira condição é assumida porque arca com o ônus financeiro imposto pelo tributo; a segunda caracteriza-se porque é a responsável pelo cumprimento de todas as obrigações, quer as principais, quer as acessórias<sup>411</sup>.

<sup>409</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 168.469/SP. Red. p/ Acórdão Min. José Delgado. Embargante: Instituto Nacional da Seguridade Social – INSS. Embargada: Ramires e Companhia Ltda. Julgado em 17/12/1999, p. 6 (voto relator).

<sup>410</sup> Op. cit., p. 7 (voto relator).

<sup>411</sup> Op. cit., p. 7 (voto Min. José Delgado).

Nesse sentido, o raciocínio se coaduna com os precedentes referentes ao ICMS e IPI, pois, embora haja dualidade de sujeitos envolvidos na operação tributada (empregador e empregado), não há “mecanismo”, previsto em lei, para a transferência do encargo. Logo, assume-se que o tributo é direto, figurando o empregador como contribuinte de direito e de fato. Entendimento este que foi reafirmado, à unanimidade, no julgamento do REsp n. 1.125.550/SP (rito dos recursos repetitivos), Primeira Seção, em 14/04/2010, relatoria do Min. Mauro Campbell<sup>412</sup>.

No mais, uma situação peculiar ocorre com a contribuição ao FUNRURAL. Neste caso, a contribuição incide sobre a comercialização de produção rural, porém o responsável pelo recolhimento é o adquirente por motivos de praticabilidade – i.e., é mais eficiente a fiscalização de um menor número de adquirentes do que de uma multiplicidade de produtores.

Nessa esteira, por meio do REsp n. 961.178/RS, perante a Segunda Turma, julgado em 07/05/2009, relatoria da Min<sup>a</sup> ELIANA CALMON, uma empresa agroindustrial buscava restituição do FUNRURAL, alegadamente inconstitucional, que teve de recolher por ocasião da compra de produtos agrícolas. Sem entrar no mérito da argumentação sobre a constitucionalidade, o pleito foi indeferido por carecer a autora de legitimidade ativa para pleitear a restituição do tributo.

Com efeito, os ministros entenderam que, apesar de efetuar o recolhimento, o adquirente não arca com o ônus tributário, pois faz *descontar* do preço pago a quantia que terá de desembolsar<sup>413</sup>. O mesmo entendimento foi esposado pela Primeira Turma<sup>414</sup>, mantendo-se alinhadas, no tema, as duas turmas da Primeira Seção da Corte.

Porém, essa linha de raciocínio aparenta uma contradição. Se, no caso do ICMS, IPI ou ISS variável, por exemplo, a presunção é de que o comerciante tem condições de repassar o tributo ao adquirente, por que no caso do Funrural, em que o contribuinte legal passa a ser o adquirente, a presunção é revertida e este último é que força o abatimento do preço, a fim de que seja o comerciante a efetivamente suportar o ônus tributário?

---

<sup>412</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.125.550/SP (rito dos repetitivos). Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Primeira Seção. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Neco's Lanchonete Ltda. – ME. Julgado em 14/04/2010.

<sup>413</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 961.178/RS. Rel. Min. Eliana Calmon. Segunda Turma. Recorrente: Tavico Agroindustrial Ltda. Recorrido: Instituto Nacional da Seguridade Social – INSS. Julgado em 07/05/2009.

<sup>414</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 626.046/RS. Rel. Min. Luiz Fux. Primeira Turma. Embargante: Elegê Alimentos S/A. Embargado: Instituto Nacional da Seguridade Social – INSS. Julgado em 02/08/2005.

Quanto ao antigo adicional de imposto de renda, declarado inconstitucional pelo STF, novamente surge uma situação curiosa. Por ocasião do EREsp n. 114.582/SP, Primeira Seção, julgado em 26/04/2000, relatoria do Min. GARCIA VIEIRA, a Corte Especial assentou que, por se tratar de tributo direto, o adicional de imposto, hoje não mais existente, mas que favorecia os Estados-membro, não se sujeita ao art. 166 do CTN.

Todavia, houve um voto-vista do Min. JOSÉ DELGADO, que pedia o acolhimento parcial dos embargos, apenas para garantir a restituição daquilo que a recorrente havia recolhido na condição de *contribuinte*, e não como *responsável*. Isto é, o ministro constatou que parte do adicional de IR recolhido era mera retenção de rendimentos pagos a terceiro.

No entanto, em meio ao debate, o Min. GARCIA VIEIRA, aparentemente, concordava com o apontamento do Min. JOSÉ DELGADO, mas não podia conceber embargos de divergência sendo acolhidos apenas parcialmente, tendo que acolher a tese de um dos acórdãos que estavam sendo cotejados<sup>415</sup>.

A Min<sup>a</sup> ELIANA CALMON, por outro lado, ao acompanhar o ministro relator, explicitou seu entendimento de que, tanto na condição de responsável como de contribuinte, a recorrente fazia jus à repetição sem os condicionantes do art. 166 do CTN<sup>416</sup>.

Em virtude desta indefinição, em 05/02/2002, a Primeira Turma, ao apreciar o REsp n. 284.084/SP, em processo de relatoria do Min. JOSÉ DELGADO, a Corte negou à fonte rentetora direito à restituição do adicional de IR que recolheu na condição de responsável, isto é, substituindo terceira pessoa, o verdadeiro contribuinte que percebe o rendimento. De forma inusitada, porém, a votação foi unânime, acompanhada pelos Ministros FRANCISCO FALCÃO, HUMBERTO GOMES DE BARROS e pelo próprio GARCIA VIEIRA, que divergira do Min. JOSÉ DELGADO nos embargos de divergência supra comentados<sup>417</sup>.

---

<sup>415</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 114.582/SP. Rel. Min. Garcia Vieira. Primeira Seção. Embargante: Estado de São Paulo. Embargada: Kerencia Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda. Julgado em 26/04/2000, p. 1-4 (voto-vista Min. José Delgado).

<sup>416</sup> Op. cit., sem paginação.

<sup>417</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 284.083/SP. Rel. Min. José Delgado. Primeira Turma. Recorrente: Brasinca Industrial S/A. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Julgado em 05/02/2002.

Por derradeiro, as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não passaram ao largo deste debate. Porém, tampouco a sua definição se manteve imune a polêmicas.

A discussão se inicia com o EREsp n. 78.301/BA, perante a Primeira Seção, julgado em 11/12/1996, sob relatoria do Min. ARI PARGENDLER. No caso, tratava-se de empresa comercial de produtos estéticos que buscava a declaração do direito à compensação de parcelas do FINSOCIAL (atualmente, COFINS) pagas a maior com seus débitos perante a União. Tal direito foi assegurado, fixando-se a tese de que, na hipótese de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a compensação pode ser requerida pelo contribuinte e, conquanto realizada administrativamente, nada obsta tenha seus critérios decididos judicialmente<sup>418</sup>.

Além disso, embora o julgamento do EREsp n. 168.469/SP, conforme exposto, se cingisse à análise das contribuições previdenciárias, nota-se que, em *obiter dictum* do EREsp n. 699.292/SP, faz-se uma generalização para afirmar que o STJ tem entendimento firmado de que as “contribuições” (ou seja, em sentido *lato*) são consideradas tributos diretos, não se lhes aplicando os condicionantes do art. 166 do CTN<sup>419</sup>.

Todavia, há dois importantes aspectos a ressaltar. Primeiro, o EREsp n. 78.301/BA, bem assim os outros julgados que aplicaram seu entendimento<sup>420</sup>, não enfrentaram a questão após a Emenda Constitucional n. 42/2003, quando então PIS/PASEP e COFINS puderam ser também instituídas no regime não cumulativo, o que foi implementado pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 com suas modificações. De 01/01/2003 a 12/07/2017 não foram encontrados, no repositório eletrônico do STJ, julgados que rediscutissem a natureza destas contribuições.

Segundo, as contribuições previdenciárias guardam diferenças marcantes em relação às contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS. Isso porque, enquanto as primeiras envolvem uma relação entre empregado e empregador, as últimas estão vinculadas às receitas auferidas pela pessoa jurídica, em sua maioria decorrentes da

---

<sup>418</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 78.301/BA. Rel. Min. Ari Pargendler. Primeira Seção. Embargante: Comprobel Comercial de Produtos de Beleza Ltda. Embargada: Fazenda Nacional. Julgado em 11/12/1996.

<sup>419</sup> Op. cit., ementa.

<sup>420</sup> A exemplo de: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 147.852/MG. Rel. Min. Garcia Vieira. Primeira Turma. Recorrente: Compex Informática S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Julgado em 07/11/1997. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 166.677/RS. Rel. Min. Garcia Vieira. Primeira Turma. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorridas: Lusografia Tipografia e Off Set Ltda. e Outros. Julgado em 12/05/1998. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 387.788/BA. Rel. Min<sup>a</sup> Eliana Calmon. Segunda Turma. Recorrente: Auto Posto Budião Ltda. Recorrido: União. Julgado em 11/06/2002.

venda de produtos ou serviços, sendo, inclusive, imperioso o seu destaque na nota fiscal quando a cadeia envolver contribuintes submetidos ao regime não cumulativo, o que se aproxima, no aspecto operacional, muito mais do ICMS e do IPI.

Por derradeiro, é importante notar que parcela expressiva da doutrina, como se verá em detalhes em tópico próprio, associa a repercussão jurídica aos tributos submetidos à não cumulatividade, de modo que, ao menos em relação ao FUNRURAL e ao ISS, a jurisprudência do STJ destoa do entendimento doutrinário.

### 3.2.2. Tabelamento de preços

A saga jurisprudencial relacionada à restituição dos ditos tributos indiretos quando há tabelamento oficial de preços não é menos dramática. Já em 06/02/1971, o STF apreciava o ERE n. 68.622/SC, por seu Tribunal Pleno e com relatoria do Min. ELOY DA ROCHA, em que se decidiu que, no caso de mercadorias sujeitas a tabelamento oficial de preços, o contribuinte não tem condições de acrescentar o tributo ao preço, de modo que, aplicando a Súmula n. 546 do STF, o contribuinte legal prova o não-repasse, sendo parte legítima para pleitear a restituição do tributo indevidamente pago<sup>421</sup>. Tal entendimento foi confirmado no ERE n. 89.463/SP, perante o Tribunal Pleno, cujo relator foi o Min. CARLOS MADEIRO, quinze anos depois, isto é, em 10/09/1986<sup>422</sup>.

Todavia, foi no STJ que a questão ganhou melhores contornos. Com efeito, o julgamento do REsp n. 1.105.349/RJ, Primeira Turma, relatoria do Min. LUIZ FUX, iniciou-se em 2010, porém só iria acabar quase sete anos depois. O relator inicialmente sustentava:

É que nas mercadorias sujeitas a tabelamento, incluem-se nos custos os tributos pagos, pré-eliminando a transferência desse ônus ao preço cobrado do consumidor final. Deveras, o produto tabelado tem o seu preço determinado pelo Poder Público, por isso que se estabelece controle do lucro, que é o parâmetro para a medida econômica da repercussão. No tabelamento, com a fixação do lucro, já são considerados como custo os tributos pagos. Há assim, como dito, uma pré-eliminação desses tributos no preço ao consumidor final.

---

<sup>421</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário n. 68.622/SC. Rel. Min. Eloy da Rocha. Tribunal Pleno. Embargante: União Federal. Embargada: Esso Brasileira de Petróleo. Julgado em 06/02/1971.

<sup>422</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário n. 89.463/SP. Rel. Min. Carlos Madeiro. Tribunal Pleno. Embargante: MWM Motores Diesel S/A. Embargado: Estado de São Paulo. Julgado em 10/09/1986.

Destarte, em se tratando de produto tabelado, há uma presunção (relativa) de não repasse, que precisa ser elidida pelo Fisco com prova contrária, que, no caso, não houve, de modo específico. [...]

In casu, é notório que a recorrente é empresa concessionária de serviços públicos de transporte aéreo, cujas tarifas, à época dos fatos, eram controladas pelo Poder Público, não estando sujeitas à alteração, muito menos ter acrescentado custo extraordinário, o que, por óbvio, a inviabilizaria de repassar o encargo financeiro ao consumidor final<sup>423</sup>.

A argumentação parece até paradoxal: como o tributo é *pré-eliminado* do preço se o Poder Público, como se disse, na formação do preço, inclui, entre os custos, a parcela do tributo incidente?

De qualquer forma, porém, este entendimento, até então acompanhado pela unanimidade da turma, é alterado. Isso porque o Estado do Rio de Janeiro opôs Embargos de Declaração, os quais – pasme-se – foram julgados 6 anos e 11 meses depois, sendo novo relator o Min. NAPOLEÃO MAIA NUNES FILHO, que proferiu o seguinte voto:

Na hipótese vertente, o então Relator Ministro LUIZ FUX deu provimento ao Recurso Especial da empresa, por entender evidenciado o não repasse do encargo financeiro do ICMS ao usuário. Contudo, o Tribunal de origem consignou que a autora não comprova ter arcado com o ônus de recolher o tributo sem acrescê-lo ao preço da passagem (fls. 861).

A 1a. Seção, ao julgar os EREsp. 1.191.469/AM (Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 17.5.2016), entendeu que se aplica a condição exigida pelo art. 166 do CTN para a repetição de ICMS que indevidamente incidiu sobre a venda de passagens áreas, não sendo possível, em face da Súmula 7/STJ, alterar o juízo de convicção das instâncias de origem, formada com base no acervo probatório de cada caso, quanto existência, ou não, de prova da não transferência do encargo financeiro do tributo ao consumidor final.

Sendo assim, muito embora tenha posicionamento pessoal sobre a matéria diametralmente oposto ao que restou decidido pela 1a. Seção, é de se verificar que o Tribunal de origem concluiu pela falta de prova do recolhimento do tributo, o que exige o acolhimento parcial dos declaratórios<sup>424</sup>.

Dessa forma, ainda que o ministro ressalvasse seu posicionamento pessoal, a decisão foi completamente revertida em favor da administração fazendária, já que, sendo exigida a prova do não-repasse e esta não tendo sido feita, a empresa aérea não deteria legitimidade ativa para pleitear a restituição do tributo. Os demais ministros, também à unanimidade, acompanharam o novo relator.

A propósito, o ministro fez referência ao EREsp n. 1.191.469/AM, perante a Primeira Seção, relator o Min. BENEDITO GONÇALVES, que foi julgado pouco mais

<sup>423</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.105.349/RJ. Rel. Min. Luiz Fux. Primeira Turma. Recorrente: Tam Linhas Aéreas S.A. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Julgado em 06/10/2010, p. 9 e 12.

<sup>424</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 1.105.349/RJ. Embargante: Estado do Rio de Janeiro. Embargada: Tam Linhas Aéreas S.A. Julgado em 28/03/2017, p. 9-10.

de um ano antes. Na espécie, a massa falida da VASP buscava restituição de ICMS incidente na venda de passagens aéreas, porém o relator não dispensou a prova do não-repasse do ônus tributário a fim de que a empresa pudesse pleitear a restituição de tais valores.

A seu turno, o Min. NAPOLEÃO MAIA NUNES FILHO abriu divergência, suscitando argumento no seguinte sentido:

Percebe-se que o Departamento de Aviação Civil jamais considerou o ICMS, na tarifa por ele estabelecida (fls. 379 – documento juntado com a exordial e fls. 482 – documento idêntico juntado em sede de Apelação), razão pela qual a simples composição do preço público é suficiente para demonstrar a condição de legitimidade para a restituição. [...]

Percebe-se que a prova do contribuinte de jure pode ser demonstrada através do tabelamento oficial, que impeça a inclusão do tributo no preço [...]

Verifica-se, portanto, que há uma presunção (relativa) de não repasse, que precisa ser elidida pelo Fisco com prova contrária e, mesmo não necessitando fazer a contraprova, a Embargante trouxe aos autos certidão emitida pelo Departamento de Aviação Civil do Comando da Aeronáutica-DAC, pela qual o Senhor Chefe do Subdepartamento de Planejamento atesta que o ICMS incidente sobre o preço dos bilhetes de passagens e cargas aéreas não está incluído na composição dos custos das empresas aéreas, inclusive nos anos de 1989 a 1994 (fls. 379 e fls. 482)<sup>425</sup>.

Neste caso, um elemento novo e interessante é o fato de que o Chefe do Subdepartamento de Planejamento afirma não ter considerado o ICMS na formação do preço das passagens. Apesar de ser improvável isto tenha acontecido, pois é a confissão de que não foi projetada uma margem de ganho real, seguindo a lógica adotada pela Corte Especial, este dado deveria ter um peso decisivo na prova do não-repasse.

Não obstante, a Primeira Seção, por maioria, acompanhou o relator, não se dando por satisfeita com os elementos probatórios trazidos aos autos a fim de comprovar o não-repasse do ICMS nas passagens aéreas. Dessa maneira, alterando-se o entendimento esposado no STF na década de 1970 e mantido pelo STJ até pelo menos meados de 2010, a posição atual é no sentido de, mesmo nos preços tabelados, condicionar a restituição dos tributos indiretos aos requisitos do art. 166 do CTN e às diretrizes da Súmula n. 546 do STF.

---

<sup>425</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1.191.469/AM. Rel. Min. Benedito Gonçalves. Primeira Seção. Embargante: Viação Aérea São Paulo S.A – Massa Falida. Embargado: Estado do Amazonas. Julgado em 13/04/2016, p. 27, 28 e 30.



### 3.2.3. Operação entre estabelecimentos

O STF, quando detinha competência para julgar temas afetos ao art. 166 do CTN, já havia se manifestado sobre a repercussão dos tributos indiretos quando o fato gerador consiste na operação entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

A operação entre estabelecimentos consiste na transferência de mercadorias entre diferentes unidades de uma mesma estrutura empresarial. Logo, restava saber se, circulando bens no interior de um mesmo patrimônio, ainda que as unidades possuam autonomia operacional, justificava a aplicação da tese da repercussão econômica, condicionando-se a repetição de tributo que, incidente em tal operação, viesse a ser declarado indevido.

Assim, no RE n. 60.997/PR, julgado pela Terceira Turma em 27/09/1968, de relatoria do Min. HERMES LIMA, prevaleceu a tese de que, mesmo inexistindo consumidor na relação jurídica travada, a transferência entre estabelecimentos tinha um só propósito: a subsequente venda. Logo, o contribuinte *de jure* havia de provar que não assumiu o encargo tributário a fim de obter a restituição do tributo indevido incidente em tal operação.

No entanto, poucos meses depois, a Segunda Turma, no julgamento do RE n. 61.664/MG, em 16/04/1969, relatoria do Min. ALIOMAR BALEEIRO, conferiu tratamento diverso à mesma hipótese. O relator argumentou que, para ocorrer a translação econômica, seria necessário a presença de um terceiro comprador da mercadoria tributada. Ao contrário, na hipótese de operação entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, só há um patrimônio a suportar o ônus financeiro, de modo que não há que se falar em repercussão. Este entendimento foi o que prevaleceu por maioria na turma.

Dessa maneira, nota-se que a interpretação do art. 166 do CTN, quando envolvida a transferência de mercadoria entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não era uniforme no STF.

Quando assumiu a competência de julgamento sobre a matéria, o STJ, a seu turno, rechaçou a tributação, a título de ICMS, da operação entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, consolidando tal posicionamento na Súmula n. 166, publicada

em 14/08/1996, que diz: *Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*<sup>426</sup>.

Nada obstante, restava a questão de saber quem poderia e em que condições pleitear a restituição do ICMS considerado indevido. Apesar de a temática ser um corolário lógico da declaração de invalidade do tributo, dos quatro precedentes que fundamentaram a súmula (REsp n. 9.933/SP<sup>427</sup>, REsp n. 32.203/RJ<sup>428</sup>, REsp n. 36.060/MG<sup>429</sup>, REsp n. 37.842/SP<sup>430</sup>), apenas um (REsp n. 32.203/RJ) deliberou sobre a legitimidade para repetição do indébito.

Quando do julgamento do REsp n. 32.203/RJ – Primeira Turma, em 06/03/1995, relatoria do Min. MILTON LUIZ PEREIRA –, a questão relacionada à assunção do encargo tributário restou aventada apenas na conclusão do voto do relator:

Confluyente ao exposto, nos limites objetivos do exame admitido, no caso, reconhecendo a não incidência do questionado ICM no deslocamento físico da fábrica para as lojas que assumiram o conseqüente encargo financeiro, voto provendo o recurso<sup>431</sup>.

O recurso era da pessoa jurídica detentora tanto da fábrica quanto das lojas às quais transferira as mercadorias. Logo, apesar da parca fundamentação, foi-lhe reconhecida a legitimidade ativa para pleitear a restituição dos tributos indiretos recolhidos indevidamente, ratificando o entendimento esposado no RE n. 61.664/MG.

### 3.2.4. Mercadorias dadas em bonificação

Em 14/10/2009, no julgamento do REsp n. 1.111.156/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, a Primeira Seção, sob a relatoria do Min. HUMBERTO MARTINS, firmou entendimento de que a bonificação de mercadorias se equiparava ao

<sup>426</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Súmulas <[http://www.stj.jus.br/docs\\_internet/SumulasSTJ.pdf](http://www.stj.jus.br/docs_internet/SumulasSTJ.pdf)>. Acesso em 16/07/2017.

<sup>427</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 9.933/SP. Segunda Turma. Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrida: Companhia Brasileira de Tratores. Julgado em 07/10/1992.

<sup>428</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 32.203/RJ. Primeira Turma. Rel. Min. Milton Luiz Pereira. Recorrente: Bob's Indústria e Comércio Ltda. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Julgado em 06/03/1995.

<sup>429</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 36.060/MG. Primeira Turma. Rel. Min. Humberto Gomes de Barros. Recorrente: Cimento Tupi S.A. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Julgado em 10/08/1994.

<sup>430</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 37.842/SP. Segunda Turma. Rel. Min. José de Jesus Filho. Recorrente: Mitutoyo do Brasil Indústria e Comércio Ltda. Recorrida: Fazenda do Estado de São Paulo. Julgado em 24/11/1993.

<sup>431</sup> Op. cit., p. 2.

desconto incondicional, parcela sobre a qual não incide o imposto, à luz do art. 13 da Lei Complementar n. 87/1996.

Isto é, a bonificação nada mais seria que uma “modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor de venda”. Com isso, conclui-se, “o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio”<sup>432</sup>.

Sem embargo, quando o contribuinte buscou a restituição do imposto pago a maior, a Fazenda opôs os condicionantes do art. 166 do CTN, ou seja, a prova de que não havia repercutido o ônus econômico do tributo ao adquirente ou a autorização deste para pleitear a restituição.

Todavia, por meio do REsp n. 1.366.622/SP – Primeira Turma, em 23/04/2013, relatoria do Min. NAPOLEÃO MAIA NUNES FILHO –, a Corte Especial, embora mantida a tese da *repercussão jurídica* para o ICMS, entendeu que esta deveria ser mitigada, vez que não estaria presente o requisito do negócio bilateral oneroso, em função do qual o contribuinte destaca, na nota fiscal, o valor do tributo incidente na operação<sup>433</sup>.

Assim, se não houve preço pago, inexistia o veículo por meio do qual a repercussão pode se operar. Logo, não se poderia falar em prova do não-repasse, mesmo em se tratando de tributo indireto “feito para repercutir”, pois as circunstâncias impediam o fenômeno translativo.

Na hipótese, portanto, decidiu-se que o contribuinte faz jus à repetição do indébito independentemente de prova do não-repasse ou de autorização do terceiro adquirente.

### 3.2.5. Crédito escritural

O crédito escritural, isto é, o crédito obtido pelo sistema de creditamento próprio do regime jurídico de alguns tributos, por certo não se confunde com o crédito

---

<sup>432</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.111.156/SP (rito dos recursos repetitivos). Primeira Seção. Rel. Min. Humberto Martins. Recorrente: Frajo Internacional de Comésticos Ltda. Recorrido: Estado de São Paulo. Julgado em 14/10/2009.

<sup>433</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.366.622/SP. Primeira Turma. Rel. Min. Napoleão Maia Nunes Filho. Recorrente: Danone Ltda. Recorrido: Estado de São Paulo. Julgado em 14/10/2009.

decorrente do pagamento indevido ou a maior previsto no art. 165 do CTN. Este, como se vê, resulta de erro no pagamento, ao passo que o escritural deriva de um processo normal, previsto para abatimento do valor do tributo devido pelo contribuinte num dado período, usualmente utilizado para evitar a cumulatividade do tributo (v.g., IPI e ICMS), mas também podendo ser encarado de forma mais ampla (v.g., PIS/COFINS) e até como incentivo fiscal (v.g., crédito presumido<sup>434</sup>).

Todavia, há vezes em que a administração fazendária nega o direito a creditamento a que faz jus o contribuinte. Dessa forma, impõe a este socorrer-se do Poder Judiciário para ver reconhecido o seu direito ao crédito, para, após uma decisão favorável, utilizá-lo para abatimento dos seus débitos fiscais vencidos.

Nessa linha, o RE n. 101.720/RJ – Primeira Turma do STF, relatoria do Min. OSCAR CORRÊA, datado de 19/06/1984, figurando como recorrente a Cervejaria Brahma –, é o julgado mais antigo no repositório eletrônico de jurisprudência do STF que versa sobre a temática do reconhecimento do direito a crédito e aplicabilidade do art. 166 do CTN. Nesta ocasião, os ministros entenderam, à luz da explicação acima exposta, que o reconhecimento do direito a crédito a ser aproveitado na escrita fiscal do contribuinte não se confunde com repetição de indébito, de modo que não lhe são aplicáveis os condicionantes do art. 166 do CTN<sup>435</sup>. Este entendimento, com raras divergências, foi predominante no histórico da jurisprudência do STF.

Todavia, por um certo período, com a criação do STJ pela Constituição de 1988, houve uma superposição de competências entre STF e STJ para julgar esta matéria<sup>436</sup>. Assim, num primeiro momento, por ocasião do EREsp n. 4.156/RJ –

---

<sup>434</sup> “Ocorre que, em algumas ocasiões, por razões de política fiscal, alguns contribuintes, destinatários de benefícios e incentivos tributários, embora destaquem no documento fiscal o valor total do tributo a ser pago, recolhem de forma efetiva, apenas parte deste valor, pois desfrutam de autorização legal para registrar em sua escrita contábil *crédito presumido*, equivalente a uma parte do valor do respectivo imposto, ou seja, não pagam integralmente o imposto devido com seus próprios recursos pois têm autorização legal para acrescer ao valor que efetivamente desembolsarão, para fins de recolhimento do imposto, crédito fictício correspondente à diferença entre o valor devido e aquele concretamente recolhido” (GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. *Novos Horizontes da Tributação: Um Diálogo Luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 33).

<sup>435</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 101.720/RJ. Rel. Min. Oscar Corrêa. Primeira Turma. Recorrente: Companhia Cervejaria Brahma. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Julgado em 19/06/1984.

<sup>436</sup> Tome-se, como exemplo, a divergência entre o REsp n. 4.591/RJ, julgado em 24/04/1991, e o RE n. 114.527/SP, julgado em 12/05/1992 (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 4.591/RJ. Rel. Min. Garcia Vieira. Primeira Turma. Recorrente: Valesul Alumínio S/A. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Julgado em 24/04/1991; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso

Primeira Seção, relator Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, julgado em 08/06/1993 –, a Corte Especial esposou entendimento de que o “o creditamento a posteriori”, isto é, feito após a decisão judicial concessiva do direito, equivale à restituição do indébito, de modo que deve se exigir os requisitos do art. 166 do CTN a fim de reconhecer o direito a crédito. Em síntese, o relator escorava-se na ideia de que, na prática, aproveitar o crédito na escrita fiscal ou recebê-lo em dinheiro ou, ainda, compensá-lo com débitos vencidos são todas formas possíveis de se ter o mesmo proveito econômico<sup>437</sup>.

Tal entendimento, como se vê, divergia daquele firmado no âmbito do STF. Curiosamente, porém, sete anos depois, sem fazer referência ao EREsp n. 4.156/RJ, a Corte muda radicalmente seu posicionamento, quando do REsp n. 157.667/RS, acolhendo a tese favorável ao contribuinte de não aplicação do art. 166 nos casos de reconhecimento de crédito escritural<sup>438</sup>. Este, então, se consolida como o posicionamento da Corte nos anos seguintes<sup>439</sup>.

### 3.2.6. Compensação tributária

A restituição é gênero do qual são espécies a *repetição* e a *compensação*. Logo, quando o art. 166 fala da *restituição dos tributos que comportem, por sua natureza...*, não se pode interpretar o dispositivo como de aplicação limitada aos casos de repetição.

Desse modo, a Primeira Seção do STJ, por ocasião do REsp n. 1.110.550/SP (rito dos recursos repetitivos), relator Min. TEORI ZAVASCKI, julgado em 22/04/2009, assentou que “o art. 166 do CTN tem como cenário natural de aplicação as hipóteses em que o contribuinte de direito demanda a repetição do indébito ou a

---

Extraordinário n. 114.527/SP. Rel. Min. Carlos Velloso. Segunda Turma. Recorrente: Del Mica Indústria e Comércio Ltda. Recorrido: Estado de São Paulo. Julgado em 12/05/1992).

<sup>437</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 4.156/RJ. Rel. Min. Humberto Gomes de Barros. Primeira Seção. Embargante: Estado do Rio de Janeiro. Embargado: IFF Essências e Fragâncias Ltda. Julgado em 08/06/1993.

<sup>438</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 157.667/RS. Rel. Min. Francisco Peçanha Martins. Segunda Turma. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Gasoline Indústria de Modas Ltda. Julgado em 18/04/2000.

<sup>439</sup> Exemplificativamente, por volta de oito anos depois, v. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 876.715/SP. Rel. Min. Eliana Calmon. Segunda Turma. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: CBC Indústrias Pesadas S.A. Julgado em 18/02/2008.

compensação de tributo cujo valor foi suportado pelo contribuinte de fato<sup>440</sup>. A questão dispensa maiores digressões.

### 3.2.7. Substituição tributária

No bojo do EREsp n. 1.071.856/RJ, relatoria do Min. HUMBERTO MARTINS, julgado em 26/08/2009, a Primeira Seção firmou entendimento de que o substituído tributário tem direito à restituição do valor retido, quando comprovar que não repercutiu o ônus ao consumidor final<sup>441</sup>.

O caso é interessantíssimo, pois consagra a tese – até então rechaçada – de que o contribuinte de fato (substituído), ao menos no cenário da substituição tributária, detém legitimidade ativa para pleitear o tributo indevidamente recolhido pelo contribuinte de direito (substituto). Na espécie, tratava-se de rede de postos de gasolina que buscava a restituição de PIS e COFINS recolhidos por agente anterior da cadeia econômica, apenas destacados na nota fiscal de venda do combustível<sup>442</sup>.

Entretanto, embora esse *leading case* não tenha sido expressamente superado, no julgamento do REsp n. 903.394/AL, em 24/03/2010, sob rito dos recursos repetitivos, o qual será tratado com detalhes linhas a frente, restou assentado que apenas o contribuinte de direito possui legitimidade ativa para pleitear a restituição do tributo indireto, desde que preenchidos os requisitos do art. 166 do CTN<sup>443</sup>. Em razão disso, a

---

<sup>440</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.110.550/SP (rito dos recursos repetitivos). Rel. Min. Teori Zavascki. Primeira Seção. Recorrente: Companhia Fluminense de Refrigerantes. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Julgado em 22/04/2009.

<sup>441</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1.071.856/RJ. Rel. Min. Humberto Martins. Primeira Seção. Embargante: Posto Reginas Ltda. Embargado: Fazenda Nacional. Julgado em 26/08/2009. O mesmo entendimento havia sido esposado, já em 2006, no EREsp n. 648.288/PE, em relação ao extinto FINSOCIAL, porém isto não impediu a continuação da divergência (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 648.288/PE. Rel. Min. Teori Zavascki. Embargante: Norte Braz Ltda. Embargado: Fazenda Nacional. Julgado em 23/08/2006).

<sup>442</sup> Curioso notar que, quando a COFINS passou a ser recolhida, em regime monofásico, pela refinaria, o entendimento firmado na Corte foi de que o comerciante varejista não era nem contribuinte de direito, nem fato, carecendo de legitimidade para pleitear a restituição (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.121.918/RS. Rel. Min. Benedito Gonçalves. Primeira Turma. Recorrente: Irmãos Prodócimo Comercial de Combustíveis Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Julgado em 15/12/2009).

<sup>443</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 903.394/AL (rito dos recursos repetitivos). Rel. Min. Luiz Fux. Primeira Seção. Recorrente: Sindicato Interestadual das Empresas Distribuidoras Vinculadas aos Fabricantes de Cerveja, Refrigerante, Água Mineral e Bebidas Em Geral nos Estados de Pernambuco, Alagoas, Paraíba – SINEDBEB. Recorrida: Fazenda Nacional. Julgado em 24/03/2010.

situação tornou-se nebulosa e as turmas da Primeira Seção têm divergido a respeito de qual precedente aplicar<sup>444</sup>.

### 3.2.8. Adquirente como contribuinte de direito

Há três hipóteses em que o adquirente é o contribuinte “de direito” na compra e venda de mercadorias: (i) tributos aduaneiros; (ii) diferencial de alíquota interestadual; e (iii) substituição tributária “para trás” ou regressiva.

Em relação à primeira das hipóteses, em 31/03/1970, o STF, quando da apreciação do RE n. 69.557/SP, perante a Primeira Turma, relatoria do Min. BARROS MONTEIRO, julgava a possibilidade de repetição, pelo importador, da “taxa de despacho aduaneiro” declarada indevida. Na oportunidade, firmou-se a tese de que, havendo tributação indevida sobre mercadoria que o contribuinte aplica na indústria (no caso concreto, tratava-se de matéria prima para a indústria de borracha), este pode pleitear a restituição do indébito sem a necessidade de provar o não-repasse do ônus financeiro ao consumidor do produto acabado. Interpostos Embargos de Divergência, estes foram rejeitados<sup>445</sup>.

No caso acima relatado, os ministros consideravam que o tributo era indireto, mas, naquela situação específica, não poderia repercutir, pois não participava da relação jurídica o terceiro a quem poderia ser repassado o ônus tributário. Assim, sendo elemento preponderante na decisão o fato de o produto ter sido aplicado na indústria, e não revendido da forma como fora internalizado, não é possível deduzir que todo e qualquer tributo aduaneiro indevidamente pago poderia, segundo a jurisprudência do STF, ser repetido pelo importador.

Por outro lado, no âmbito do STJ, o entendimento mudou um pouco de figura. Por ocasião do julgamento do REsp n. 755.490/PR, a Primeira Turma, em

---

<sup>444</sup> Para ilustrar, tome-se, da Primeira Turma, o AgRg no AREsp n. 72.435/PI, reconhecendo a legitimidade do substituído tributário; e, da Segunda Turma, o AgRg no AgRg no REsp 1.228.837/PE, aplicando o entendimento do REsp n. 903.394/AL, isto é, negando legitimidade ao “contribuinte de fato” (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 72.435/PI. Rel. Min. Ari Pargendler. Primeira Turma. Agravante: Sindicato do Comércio Varejista de Derivados de Petróleo de Teresina – Sindipetro. Agravada: Fazenda Nacional. Julgado em 18/09/2014; SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.228.837/PE. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. Agravante: Dislub Combustíveis Ltda. Agravado: Fazenda Nacional. Julgado em 10/09/2013).

<sup>445</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 69.557/SP. Rel. Min. Barros Monteiro. Primeira Turma. Recorrente: União Federal. Recorrida: Indústria de Pneumáticos Firestone S.A. Julgado em 31/03/1970.

04/11/2008, relatoria da Min<sup>a</sup> Denise Arruda, esposou entendimento de que o imposto de importação, por ser tributo classificado como “direto”, não se submete às exigências do art. 166 do CTN em relação à restituição. A relatora ponderou, ainda, que, apesar de todos os tributos poderem repercutir economicamente no preço do produto comercializado, interessa, na espécie, apenas a repercussão jurídica, a qual ocorre somente quando a própria lei define a transferência do encargo a terceiro – i. e., adotando, de forma aberta, a tese da repercussão jurídica dos tributos indiretos<sup>446</sup>.

Um segundo caso em que o adquirente se investe na figura do contribuinte legal se dá no pagamento do diferencial de alíquotas do ICMS interestadual (DIFAL). A previsão do DIFAL está no art. 155, §2º, VII da Constituição Federal, que diz:

VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual

Este diferencial, todavia, pode tanto ser exigido do remetente da mercadoria (vendedor) como do destinatário (adquirente), consoante o inciso seguinte:

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

Importa, de modo particular, a primeira das hipóteses, pois aí o adquirente se torna contribuinte legal (e não meramente econômico).

Nessa linha, o STJ se deparou, no REsp n. 1.087.562/BA, Segunda Turma, relatoria do Min. Castro Meira, julgado em 17/12/2009, com situação em que o contribuinte pleiteava, dentre outras coisas, a restituição do diferencial de alíquota de ICMS por conta da aquisição de peças e materiais utilizados na execução do serviço de transporte<sup>447</sup>.

Apesar de não ser clara a vinculação entre a aquisição de peças e o preço do serviço de transporte, a turma, convalidando a exigência do art. 166 do CTN feita pelas instâncias ordinárias, negou legitimidade ativa para que a empresa de transportes recuperasse o tributo indevidamente pago.

---

<sup>446</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 755.490/PR. Rel. Min<sup>a</sup> Denise Arruda. Primeira Turma. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Renault do Brasil Ltda. Julgado em 04/11/2008.

<sup>447</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.087.562/BA. Rel. Min. Castro Meira. Segunda Turma. Recorrente: Estado da Bahia. Recorrido: Expresso Brasileiro Ltda. Julgado em 17/12/2009.



Finalmente, o terceiro caso versa a situação mais excepcional de substituição tributária regressiva ou “para trás” (diferimento). Neste caso, o tributo é recolhido em momento posterior ao seu fato gerador, isto é, o substituto (responsável pelo recolhimento) é o adquirente da mercadoria vendida pelo substituído.

Ademais, vale notar que, diferentemente da substituição tributária progressiva ou “para frente”, não se tem, na regressiva, a possibilidade de destaque do tributo para que o terceiro (substituído) arque com ele. O momento em que o ICMS-ST irá aparecer nos documentos fiscais será somente na revenda do produto pelo substituto ao seu comprador. Desse modo, para se falar em transferência do encargo tributário, deve-se levar em conta as condições de mercado, ou seja, o substituto, ciente de que, na sua revenda, arcará com o tributo do substituído, exige deste um abatimento de preço correspondente.

Todavia, é possível deduzir do REsp n. 26.593/SP, julgado em 30/09/1992, perante a Primeira Turma e sob relatoria do Min. GARCIA VIEIRA, que a Corte Especial vê a necessidade de o substituto comprovar que não repassou os ônus tributários a que está submetido ao seu adquirente. Isso porque, no contexto do debate acerca do direito ao creditamento de mercadorias ingressas com imposto diferido (tese derrotada no STJ e no STF), afirma-se que a indústria algodoeira (substituta) repassa o ônus dos tributos ao consumidor final, devendo comprovar, para obter legitimidade para eventual restituição, o não-repasse<sup>448</sup>.

### 3.2.9. Embargos à execução fiscal

Nos casos de embargos à execução fiscal, a Fazenda passou a argumentar que também deveria ser aplicado o art. 166 do CTN, isto é, o sujeito passivo (embargante) deveria provar que não repassou o ônus do tributo que, embora não tenha sido recolhido, é exigido pela administração fazendária nas atividades comerciais do contribuinte.

A ideia é que o contribuinte ou responsável deve destacar o valor do tributo em nota, transferindo-o ao adquirente do bem ou serviço. O fato meramente econômico

---

<sup>448</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 26.593/SP. Rel. Min. Garcia Vieira. Primeira Turma. Recorrente: Sociedade Algodoeira São José Ltda. Recorrida: Fazenda do Estado de São Paulo. Julgado em 30/09/1992. Quando o elo posterior da cadeia fica encarregado de pagar o tributo devido em operações antecedentes, as figuras do diferimento e da substituição tributária regressiva se confundem.

de não ter havido o recolhimento correspondente às notas fiscais, ao final do período, não teria o condão de reverter a repercussão jurídica já operada.

Contudo, a jurisprudência do STJ mantém-se uníssona no sentido de que o art. 166 do CTN não pode ser interpretado extensivamente e, uma vez que se refere tão somente à *restituição dos tributos que comportem...*, não é possível nele abranger o caso dos embargos à execução fiscal, em que o executado busca *deixar de pagar* ou *reduzir* o crédito contra si constituído. Entre os julgados que aplicam este entendimento, o REsp n. 895.754/SP, em 06/11/2008<sup>449</sup>, e, pouco mais recente, o AgRg no REsp n. 947.319/SP, em 04/10/2011<sup>450</sup>.

### 3.2.10. Depósito judicial

O debate relacionado ao depósito judicial ganhou contornos interessantes. No julgamento do REsp n. 1.377.781/MG, em 10/12/2013, perante a Primeira Turma e relatoria do Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, o relator admitiu que o ICMS incidente sobre as contas telefônicas é repassado aos respectivos tomadores de serviço. Todavia, assim como na hipótese de embargos à execução fiscal, defende que aplicar o art. 166 do CTN à situação de depósito judicial implicaria estender o alcance da norma para situações não abarcadas pela norma positiva. Dessa maneira, conclui:

A discussão sobre a titularidade do dinheiro depositado deve ser travada entre contribuintes de direito e de fato, se for o caso, em outra sede, porquanto assentado, definitivamente, ser indevida a cobrança do tributo, não pertencendo o montante, portanto, ao ente Estatal Estadual; assim, este não pode sujeitar a devolução desse quantum à prova do não repasse, uma vez que essa condicionante não constava da Legislação Estadual regente do depósito e não foi objeto de prévia discussão entre as partes, surgindo como empecilho apenas na hora do levantamento pretendido<sup>451</sup>. [...]

Da mesma forma que afirma o Estado recorrente que tomará as providências para a devolução do montante aos consumidores de fato, também a empresa recorrida assim diz que procederá; também o Ministério Público poderá atuar na defesa dos interesses desses consumidores, tomando as medidas administrativas ou judiciais cabíveis, se for o caso<sup>452</sup>.

<sup>449</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 895.754/SP. Rel. Min. Eliana Calmon. Segunda Turma. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: Sadia S.A. Julgado em 06/11/2008.

<sup>450</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 947.319/SP. Rel. Min. Teori Zavascki. Primeira Turma. Agravante: Fazenda do Estado de São Paulo. Agravado: Metalúrgica Gepela Ltda. Julgado em 04/10/2011.

<sup>451</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.377.781/MG. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Turma. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrida: Telemar Norte Lesta S/A. Julgado em 10/12/2013, p. 11.

<sup>452</sup> Op. cit., p. 13-14.

Duas reflexões importantes são feitas neste arrazoado: (i) não há dúvidas de que o tributo é ilegal, não podendo o Estado permanecer com recursos auferidos de forma ilegítima, e o contribuinte de fato pode, em via própria, reclamar o que indevidamente “suportou” em face do contribuinte de direito; e (ii) inexistente diferença entre obrigar o Estado ou o contribuinte de direito a restituir o valor do tributo ao contribuinte de fato e, finalmente, ao Ministério Público cabe atuar na defesa destes consumidores.

Como ainda se verá com profundidade, o argumento de que a relação entre contribuinte de direito e de fato é meramente privada, descabendo ser suscitada na relação tributária entre Fisco e contribuinte, é sustentada por parcela respeitada da doutrina. Com relação à atuação do Ministério Público, porém, o STF tem jurisprudência firme no sentido de que matéria tributária, especialmente no tocante à restituição de tributos, está fora das atribuições da entidade<sup>453</sup>, em que pese nossa convicção em contrário<sup>454</sup>.

### 3.2.11. O caso excepcional da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT)

Já foi tão emblemática quanto polêmica a decisão do RE n. 603.192/PR, que conferiu imunidade a todos os serviços prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), inclusive aqueles prestados em concorrência com o setor privado, em clara extensão do disposto no art. 150, VI, “a”, da Constituição<sup>455</sup>.

No entanto, no julgamento do REsp n. 1.642.250/SP, em 16/03/2017, perante a Segunda Turma do STJ, relatoria do Min. HERMAN BENJAMIN, protagonizou-se nova interpretação “especial” em favor da ECT.

O acórdão recorrido, proveniente do TJSP, dizia que “não é razoável supor que os valores fixados pelo Ministério da Fazenda para os serviços prestados pela ECT

---

<sup>453</sup> V., por exemplo, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 248.191/SP. Rel. Min. Carlos Velloso. Agravante: Ministério Público Federal. Agravados: Emídio Barone e Outros. Julgado em 01/10/2002. Da parte do STJ, v. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 955.686/SP. Rel. Min. Teori Zavascki. Agravante: Ministério Público do Estado de São Paulo. Agravado: Município de Amparo. Julgado em 18/03/2008.

<sup>454</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; ROSSINI, Guilherme de Mello. Uma proposta de (re)leitura..., op. cit., p. 680.

<sup>455</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 603.192/PR. Rel. p/ Acórdão Min. Gilmar Mendes. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. Recorrido: Município de Curitiba. Julgado em 28/02/2013.

não levam em conta os custos necessários para a sua realização<sup>456</sup>. Logo, o raciocínio é de que, sendo o tributo indireto um dos custos a serem levados em conta, ele estaria incluído no preço cobrado do usuário. Todavia, o relator ponderava diversamente, nos seguintes termos:

Embora contestada por diversas Fazendas Municipais e Estaduais, a validade desse dispositivo sempre foi sustentada pelos Correios e pela Administração Federal, razão pela qual não tem razoabilidade presumir que, na composição das tarifas postais, o Ministério da Fazenda levasse em conta um ISS ou um ICMS que seriam repassados aos tomadores dos serviços, pois o seu entendimento sempre foi o de que a ECT não se sujeita ao pagamento destes impostos<sup>457</sup>.

Ou seja, o fundamento de decidir em favor da empresa de correios foi o fato de que não era razoável que o Ministério da Fazenda, convicto – apesar da inexistência ainda de decisão judicial nesse sentido – de que o ISS ou ICMS não poderiam incidir sobre as atividades dos Correios, iria incluir o valor dos respectivos impostos na composição do preço dos serviços postais.

Esta decisão, porém, apresenta imediata contradição com os dois últimos julgados mais significativos, linhas atrás comentados, a respeito do tema da restituição dos tributos indiretos incidente sobre bens sujeitos a tabelamento de preços: o ED no REsp n. 1.105.349/RJ<sup>458</sup> e o EREsp n. 1.191.469/AM<sup>459</sup>.

No primeiro caso, apesar de o relator originário, Min. LUIZ FUX, sustentar que, no tabelamento, haveria *pré-eliminação* da transferência do ônus, o Min. NAPOLEÃO MAIA NUNES FILHO, que assumira a causa em virtude da ascensão do Min. LUIZ FUX ao STF, alterou o entendimento para condicionar, também neste caso, a restituição à prova do não-repasse ou à autorização do contribuinte de fato para repetir tributo que este teria suportado.

No segundo caso, a situação é ainda mais chocante: a embargante trouxera aos autos certidão emitida pelo Departamento de Aviação Civil do Comando da Aeronáutica – DAC, pela qual o Chefe do Subdepartamento de Planejamento atestava que o ICMS incidente sobre o preço dos bilhetes de passagens e cargas aéreas não foi

---

<sup>456</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.642.250/SP. Rel. Min. Herman Benjamin. Segunda Turma. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. Recorrido: Município de São Paulo. Julgado em 16/03/2017, p. 5.

<sup>457</sup> Op. cit., p. 5.

<sup>458</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 1.105.349/RJ. Embargante: Estado do Rio de Janeiro. Embargada: Tam Linhas Aéreas S.A. Julgado em 28/03/2017.

<sup>459</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1.191.469/AM. Rel. Min. Benedito Gonçalves. Primeira Seção. Embargante: Viação Aérea São Paulo S.A – Massa Falida. Embargado: Estado do Amazonas. Julgado em 13/04/2016.

incluído na composição dos custos das empresas aéreas, e esta declaração, expressa e inequívoca, não foi suficiente para a prova do não-repasse exigida no art. 166 do CTN.

Ora, de imediato vem à mente as indagações: (i) qual a diferença entre o tabelamento de preços das passagens aéreas e dos serviços postais no tocante à inclusão dos custos, inclusive tributos indiretos, no preço? (ii) se não houver diferença a não ser a espécie do tributo (ICMS ou ISS, por exemplo), como a declaração do responsável pela definição do preço das passagens aéreas, no sentido de que não levou em conta o tributo indireto, é insuficiente para a prova do não-repasse, mas, concomitantemente, a convicção – apenas presumida, pois não expressa em documento oficial cogitado no julgamento – do responsável pela definição do preço dos serviços postais da ECT é suficiente para tal prova?

Diante disso, e das datas recentes de julgamento tanto do ED no REsp n. 1.105.349/RJ (28/03/2017) e EREsp n. 1.191.469/AM (13/04/2016), quanto do REsp n. 1.642.250/SP (16/03/2017), é possível imaginar que o STJ passará a conferir um tratamento particular à ECT, por motivos não relacionados à matéria jurídica, mas a uma ideologia de protecionismo estatal, em detrimento dos agentes particulares em situação equivalente.

### 3.2.12. Legitimidade do contribuinte de fato

O debate acerca da legitimidade do contribuinte de fato para figurar na relação processual tributária remonta a jurisprudência do início do século XX. BRANDÃO MACHADO relata que, em 1910, houve um caso, julgado pela Corte de Apelação do Rio de Janeiro, de um locatário que buscava a restituição do imposto predial devido sobre o imóvel, uma vez que, por força de cláusula contratual, estava obrigado ao pagamento da exação. Na ocasião, os julgadores concederam o pleito, sendo o caso mais antigo de que se tem notícia de obtenção do direito repetitório pelo “contribuinte de fato”<sup>460</sup>.

Enquanto a competência para dar a última palavra sobre a matéria ainda era do STF, a legitimidade do contribuinte de fato foi suscitada, de forma direta, pelo menos em duas situações.

---

<sup>460</sup> MACHADO, Repetição do Indébito..., op. cit., p. 70.

Assim, no ERE n. 44.115/ES, perante o Tribunal Pleno, datado de 02/10/1961, o contribuinte legal pedia a restituição de taxa de fomento de produção agrícola e industrial que havia sido julgada inconstitucional. No entanto, apesar de os votos tratarem tão somente da ausência de legitimidade do contribuinte de direito em virtude do repasse do encargo financeiro, a ementa do acórdão apresenta o seguinte conteúdo: “A restituição dos tributos indiretos, pagos pelo produtor à conta do 1º consumidor, somente por êste ou mediante sua autorização, pode ser reclamada”<sup>461</sup>.

Ora, sem ser provocado para tanto e desacompanhado de fundamentação mais robusta, o tribunal exprime a tese de que, em função de ter suportado o ônus tributário, é o contribuinte de fato que detém a legitimidade ativa para pleitear a restituição dos tributos indiretos.

Nada obstante, quase uma década depois, aparece um caso em que, de fato, era o contribuinte de fato a postular a repetição de tributo indireto, que ele, então, teria suportado economicamente. No ERE n. 60.797, perante o Tribunal Pleno, relatoria do Min. ALIOMAR BALEEIRO, julgado em 13/05/1970, a Corte proveu o recurso da empresa Light, gigante do setor elétrico carioca<sup>462</sup>.

Na hipótese, a empresa levou aos autos procuração outorgada pelo contribuinte de direito que lhe autorizava a pedir a repetição dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico de aluguel de máquinas, do qual a embargante era locatária, ao passo que a responsabilidade pelo recolhimento era do locador. Dessa maneira, concluiu o relator:

Logo, a Embargante pede a restituição como titular de direitos tanto do contribuinte de iure quanto do contribuinte de facto. A hipótese de locupletamento indébito de um ou de outro está inteiramente excluída. O preço do serviço de energia é tabelado por órgão federal, não comportando acréscimo daquele tributo<sup>463</sup>.

Pois bem, alterada a competência para julgar a matéria, cumpre examinar o posicionamento do STJ a respeito da legitimidade do contribuinte de fato<sup>464</sup>. Um

---

<sup>461</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Embargos Infringentes no Recurso Extraordinário n. 44.115/ES. Rel. Min. Afranio Antonio da Costa. Tribunal Pleno. Embargante: Daniel Alcure. Embargado: Estado do Espírito Santo. Julgado em 02/10/1961, p. 1.019.

<sup>462</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Embargos Infringentes no Recurso Extraordinário n. 60.797. Rel. Min. Aliomar Baleeiro. Tribunal Pleno. Embargante: Light – Serviços de Eletricidade S/A. Embargado: Estado da Guanabara. Julgado em 13/05/1970.

<sup>463</sup> Op. cit., p. 127-128.

<sup>464</sup> A propósito, sobre a relação locatícia, há precedente da Segunda Turma do STJ que veda o condicionamento à prova do não-repasse a eventual locatário para que o proprietário do imóvel pleiteie a restituição do IPTU indevidamente pago (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1.382.090/RJ. Rel. Min<sup>a</sup>. Eliana Calmon. Segunda Turma.

primeiro caso, o REsp n. 694.429/SP, Segunda Turma, relatoria do Min. CASTRO MEIRA e julgamento em 15/08/2006, tratou da situação em que o contribuinte de fato buscava afastar preventivamente o ICMS incidente sobre habilitação de telefonia móvel.

Não era ainda a legitimidade para a repetição de indébito, mas se podia antever o consequencialismo: o serviço de telecomunicações está sujeito a tabelamento de preços, de modo que, já estando os custos tributários aí incluídos, a concessionária não tem tanto interesse, como teria um agente atuando em livre mercado, de impugnar uma tributação indevida, desgastando a relação com o Poder Público, da qual é completamente dependente. Logo, ao negar-se legitimidade ao consumidor para questionar o tributo ilegal sobre este serviço, deixando-a apenas à concessionária de serviços, a consequência prática seria provavelmente a perpetuação da ilegalidade.

Após, em 26/08/2009, por ocasião do EREsp n. 1.071.856/RJ, relatoria do Min. HUMBERTO MARTINS, a Primeira Seção firmou entendimento de que o substituído tributário tem direito à restituição do valor retido, quando comprovar que não repercutiu o ônus ao consumidor final<sup>465</sup>.

Nesse caso, ao substituído, que é contribuinte de fato, se garantiu legitimidade ativa para pleitear o tributo indevidamente recolhido pelo substituto, que é o contribuinte de direito. Todavia, o substituído é quem pratica o fato sujeito à tributação, mas, por medida de praticabilidade, a lei atribui ao substituto a responsabilidade pelo recolhimento. Assim, pode-se argumentar que a legitimidade é conferida a contribuinte (quem pratica o fato gerador), e não a simples adquirente ou consumidor.

No mais, de acordo com o julgado, é necessário que o substituído prove que não é o consumidor o contribuinte de fato, ou seja, que não repassou, nas suas operações de venda, o encargo tributário que o substituto lhe transferira.

Enfim, trata-se de um marco na jurisprudência do STJ, pois consagra a tese que confere legitimidade ao contribuinte de fato para repetir tributo indevido que tenha suportado, muito embora o recolhimento seja feito pelo contribuinte legal ou de direito.

---

Recorrente: Maria Isabel Guise da Fonseca Costa. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Julgado em 20/08/2013).

<sup>465</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1.071.856/RJ. Rel. Min. Humberto Martins. Primeira Seção. Embargante: Posto Reginas Ltda. Embargado: Fazenda Nacional. Julgado em 26/08/2009. O mesmo entendimento havia sido esposado, já em 2006, no EREsp n. 648.288/PE, em relação ao extinto FINSOCIAL, porém isto não impediu a continuação da divergência (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 648.288/PE. Rel. Min. Teori Zavascki. Embargante: Norte Braz Ltda. Embargado: Fazenda Nacional. Julgado em 23/08/2006).

Por volta de sete meses depois, em 24/03/2010, a Corte admite o REsp n. 903.394/AL para julgamento, perante a Primeira Seção, sob a sistemática dos recursos repetitivos. No referido recurso, um sindicato de distribuidoras de bebida buscava, em nome de suas associadas, a repetição do valor do IPI sobre os descontos incondicionais na operação de venda das fabricantes às distribuidoras<sup>466</sup>.

Todavia, ao negar provimento ao recurso, o ministro relator assentou que as distribuidoras, no caso, figuravam como contribuinte de fato, não mantendo relação jurídico-tributária com a administração fazendária, de modo que não teriam legitimidade ativa para pedir a restituição de tributo recolhido pelas fabricantes. Além disso, como o IPI é imposto indireto, conforme critérios utilizados pela jurisprudência (“a lei impõe a transferência do encargo”), submete-se aos condicionantes do art. 166 do CTN, ou seja, o contribuinte de direito somente pode pleitear a restituição se provar que não repassou o ônus do tributo ou, tendo-o repassado ao contribuinte de fato, está por este autorizado a realizar tal pleito.

Assim, a posição jurisprudencial tornou-se extremamente incerta: embora a decisão não houvesse rejeitado expressamente o EREsp n. 1.071.856/RJ, a tese neste consagrada havia sido, de modo inequívoco, rechaçada no julgamento do REsp n. 903.394/AL. Atualmente, as turmas da Primeira Seção divergem quanto à manutenção do entendimento do EREsp n. 1.071.856/RJ às hipóteses de substituição tributária, como se vê, da Primeira Turma, o AgRg no AREsp n. 72.435/PI<sup>467</sup> a reconhecer a legitimidade do substituído tributário; e, da Segunda Turma, o AgRg no REsp 1.228.837/PE<sup>468</sup>, a aplicar o entendimento firmado no REsp n. 903.394/AL, isto é, negando legitimidade ao “contribuinte de fato” (no caso, o substituído).

Derradeiramente, o tema da legitimidade do contribuinte de fato ganhou um capítulo especial em 2010. No julgamento do REsp n. 1.299.303/SC, sob o rito dos repetitivos, em 08/08/2012, perante a Primeira Seção e relatoria do Min. CESAR ASFOR ROCHA, a Corte Especial reconheceu a legitimidade ativa do consumidor de

---

<sup>466</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 903.394/AL (rito dos recursos repetitivos). Rel. Min. Luiz Fux. Primeira Seção. Recorrente: Sindicato Interestadual das Empresas Distribuidoras Vinculadas aos Fabricantes de Cerveja, Refrigerante, Água Mineral e Bebidas Em Geral nos Estados de Pernambuco, Alagoas, Paraíba – SINEDBEB. Recorrida: Fazenda Nacional. Julgado em 24/03/2010.

<sup>467</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 72.435/PI. Rel. Min. Ari Pargendler. Agravante: Sindicato do Comércio Varejista de Derivados de Petróleo de Teresina – Sindipetro. Agravada: Fazenda Nacional. Julgado em 18/09/2014.

<sup>468</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.228.837/PE. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. Agravante: Dislub Combustíveis Ltda. Agravado: Fazenda Nacional. Julgado em 10/09/2013.



energia elétrica para discutir a tributação ilegal, a título de ICMS, incidente sobre a transmissão e distribuição de energia, excepcionando, de modo expresso, a tese vencedora no REsp n. 903.394/AL.

Dessa maneira, não foi superado o entendimento firmado no REsp n. 903.394/AL, mas apenas mitigado, a fim de não abranger a situação, considerada muito peculiar no aspecto tributário, das concessões públicas sujeitas à tributação indireta. Conforme os dizeres do ministro relator:

Ocorre que, no caso dos serviços prestados pelas concessionárias de serviço público, a identificação do "contribuinte de fato" e do "contribuinte de direito" deve ser enfrentada à luz, também, das normas pertinentes às concessões, que revelam uma relação ímpar envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor. Os dois primeiros, observo, ao longo de toda a exploração do serviço de fornecimento de energia elétrica, de competência da União (art. 21, inciso XII, alínea "b", da CF/88), trabalham em conjunto, estando a concessionária em uma posição de quase total submissão, sob pena de rescisão do contrato de concessão na hipótese de desrespeito a alguma diretriz, política pública, projeto ou norma imposta pelo Estado-concedente. Politicamente, portanto, nas relações contratuais em geral estabelecidas com o poder público, a concessionária sempre evitará embates desgastantes e que gerem prejuízos aos serviços ou aos interesses públicos. [...]

Veja-se que, quando se trata de "criação ou alteração" de tributos, devendo-se incluir aí as modificações na forma de calcular e na base de cálculo, a concessionária encontra-se sempre protegida, impondo a lei nesses casos, para preservar o "equilíbrio econômico-financeiro", a majoração da tarifa. Sob esse enfoque é que o Estado-concedente e a concessionária do serviço público encontram-se lado a lado, no mesmo polo, em situação absolutamente cômoda e sem desavenças, inviabilizando qualquer litígio em casos como o presente. O consumidor da energia elétrica, por sua vez, observada a mencionada relação paradisíaca concedente/concessionária, fica relegado e totalmente prejudicado e desprotegido. Esse quadro revela que a concessionária assume o papel de contribuinte de direito apenas "formalmente", assim como o consumidor também assume a posição de contribuinte de fato em caráter meramente "formal"<sup>469</sup>

Nota-se que o argumento do Min. CESAR ASFOR ROCHA constroi-se em torno de três pilares de sustentação: (i) Estado-concedente e concessionária *trabalham em conjunto* no regime de concessão, e, diante da *quase total submissão* da última às diretrizes estatais, sob pena de rescisão contratual, *politicamente* ela evita qualquer *embate desgastante* com o Poder Público; (ii) com relação à criação ou majoração de tributos, a concessionária *encontra-se protegida*, visto que, a fim de conservar o *equilíbrio econômico-financeiro* da concessão, as tarifas são revistas diante do aumento imprevisto de qualquer custo, notadamente quando o responsável por isto é o próprio Estado; (iii) diante disso, o Estado e a concessionária encontram-se *lado a lado*, sendo

<sup>469</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.299.303/SC (rito dos repetitivos). Rel. Min. Cesar Asfor Rocha. Primeira Seção. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Multicolor Têxtil S.A. Julgado em 08/08/2012, p. 8-9.

esta apenas *formalmente* contribuinte de direito, de modo a inviabilizar qualquer litígio relacionado à tributação incidente sobre o preço tarifado, acarretando prejuízo exclusivamente ao consumidor de energia, que, de igual modo, é contribuinte de fato apenas no plano formal.

No mais, o relator, a fim de realizar o devido *distinguishing* face ao precedente contido no REsp n. 903.394/AL, afirma:

Situação diversa é a da fabricação e do comércio de bebidas, objeto do REsp 903.394/AL (repetitivo), não aplicável ao caso em debate. Se o fabricante simplesmente repassar ao preço do seu produto de venda o valor do ICMS cobrado indevidamente, as suas vendas poderão cair. Em virtude da concorrência no setor privado – o que dificilmente ocorre no fornecimento de energia elétrica –, o distribuidor (adquirente da bebida) poderá buscar outro fabricante, com produtos inferiores ou importados, com preços menores. Para compensar o ICMS pago a mais e a fim de não reduzir as vendas, terá o fabricante que reduzir custos e lucros, ao menos até que volte a dominar o mercado. Sem dúvida, portanto, nessa situação, há conflitos de interesses entre o credor do tributo e o fabricante, o que viabiliza o ingresso de ações na Justiça por parte deste.

Quanto ao usuário de energia elétrica, ou paga a tarifa com o ICMS eventualmente ilegal ou ficará sem o serviço, o que implica em desligar lâmpadas, geladeiras, televisores, equipamentos indispensáveis à saúde de enfermos, equipamentos industriais, etc., ou lançar mão de outras fontes de energia, excessivamente caras e não produtivas.

Reforço, aqui, a idéia de que, no campo do fornecimento de energia elétrica, inexistente ou praticamente inexistente concorrência capaz de impor à concessionária atitudes no sentido de defender o interesse do consumidor. Veja-se que a Lei n. 9.074/1995 viabiliza a concorrência apenas em relação ao "Produtor Independente de Energia Elétrica", definido como "pessoa jurídica ou empresas reunidas em consórcio que recebam concessão ou autorização do poder concedente, para produzir energia elétrica destinada ao comércio de toda ou parte da energia produzida, por sua conta e risco" (art. 11). E, ainda, a opção do consumidor depende, conforme o caso concreto, da respectiva carga, sempre muito alta<sup>470</sup>.

No trecho selecionado, é explicitado o consequencialismo que orienta a interpretação realizada. No campo da livre concorrência, o contribuinte de direito tem maior interesse em resistir ao tributo indevido, sob pena de, ao majorar os preços praticados, perder para a concorrência, ainda que internacional, ou, absorvendo o custo adicional, diminuir seu lucro. Por outro lado, o consumidor de energia depende de forma muito mais intensa do serviço, podendo sofrer danos irreparáveis com o corte súbito ou prolongado, além de que as alternativas à concessionária ou são restritas a grandes consumidores ou são inviáveis economicamente.

Não obstante, MACHADO SEGUNDO, ao examinar essa guinada jurisprudencial que garante a legitimidade ao contribuinte de fato, ainda que na situação

---

<sup>470</sup> Op. cit., p. 11.

específica da relação de serviços públicos sob concessão, faz um apontamento extremamente relevante:

Essa oscilação na jurisprudência criou algumas situações paradoxais, as quais talvez só deixem mais evidente o equívoco na forma como têm sido tratados os impostos considerados indiretos no Brasil. De fato, durante o largo período em que o STJ reconhecia legitimidade aos consumidores de energia, muitos destes iniciaram demandas questionando o ICMS incidente na energia consumida. E pleiteavam não apenas a restituição do indébito, mas retificação dos valores cobrados, em relação ao período futuro. Muitos obtiveram liminares, confirmadas por sentenças e acórdãos de TJ, suspendendo a exigibilidade dos valores questionados, a serem extintos quando do respectivo trânsito em julgado (CTN, art. 156, X). Quando tais processos chegaram ao STJ, este alterou o entendimento até então pacífico em sua jurisprudência e passou a negar legitimidade aos contribuintes de fato. A consequência foi a extinção, sem julgamento de mérito, de muitos dos referidos processos, o que gerou uma situação paradoxal: de quem a Fazenda Estadual poderia cobrar os valores “atrasados”, não pagos em virtude da liminar? Se pretendesse cobrar das concessionárias, estas diriam, com razão, que não haviam descontado os valores dos consumidores de energia, em cumprimento a uma decisão judicial, não podendo ser compelida a pagá-los agora. E, se cobrasse dos consumidores, estes seriam colocados na inusitada situação de contribuintes de uma exação que não puderam discutir judicialmente por não serem seus... contribuintes!<sup>471</sup>

O fato de a jurisprudência ter se pacificado em torno da legitimidade do contribuinte de fato nos casos envolvendo ICMS sobre energia elétrica não resolve o problema. Basta supor que o entendimento a respeito da ilegalidade do ICMS sobre as taxas de transmissão (TUST) e distribuição (TUSD) se altere, e prevaleça a tese de que são legais.

A Fazenda não poderia exigir da concessionária, pois esta apenas deixou de descontar o tributo do consumidor em razão de decisão judicial provocada por outrem. Se exigisse do consumidor, que foi, em tese, o único beneficiário, seria a que título? Não pode cobrar tributo de quem não é legalmente contribuinte. A alternativa seria o Estado demandar, por enriquecimento sem causa, os consumidores de energia. Ou, o que praticamente seria mais eficiente, autorizar, excepcionalmente, a cobrança retroativa na fatura, pelas concessionárias, dos consumidores beneficiados, sendo, na sequência, os recursos recolhidos aos cofres públicos.

---

<sup>471</sup> MACHADO SEGUNDO, Ainda a restituição..., op. cit., p. 237-238.

Figura 22 - Tabela 3.2.11 – Precedentes mais relevantes sobre repetição de tributo indireto

Ano de julgamento	Nº do recurso	Órgão julgador	Relator(a) ou Redator(a) p/ Acórdão	Objeto	Tese	Resultado
1960	RE n. 46.450/RS	Segunda Turma do STF	Antonio Villas-Bôas	Tributos vinculados ao preço	Repercussão econômica dos tributos indiretos	Contribuinte legal NÃO tem direito à repetição
1961	ERE n. 44.115/ES	Tribunal Pleno do STF	Afranio Antonio da Costa	Tributos vinculados ao preço	Repercussão econômica dos tributos indiretos	Contribuinte legal NÃO tem direito à repetição
1961	ERE n. 37.069/SP	Tribunal Pleno do STF	Ary Franco	Tributos vinculados ao preço	Repercussão econômica dos tributos indiretos	Contribuinte legal NÃO tem direito à repetição
1962	ERE n. 45.678/SP	Tribunal Pleno do STF	Antonio Villas-Bôas	Tributos vinculados ao preço	Repercussão econômica dos tributos indiretos	Contribuinte legal NÃO tem direito à repetição
1966	RE n. 58.290/SP	Terceira Turma do STF	Luiz Galotti	Tributos vinculados ao preço	Exceção à Súmula n. 71: Decisão cautelar para não se submeter ao tributo	Contribuinte tem direito à repetição, pois prova que não repassou
1966	RE n. 45.977/ES	Segunda Turma do STF	Aliomar Baleeiro	Tributos vinculados ao preço	Exceção à Súmula n. 71: Condições de mercado impedem a repercussão	Circunstâncias provam que o contribuinte não repassou, de modo que tem direito à repetição

1967	ERE n. 47.624/ES	Tribunal Pleno do STF	Oswaldo Trigueiro	Tributos vinculados ao preço	Aplicação da Súmula n. 71 a despeito das condições de mercado não favoráveis à repercussão	Contribuinte NÃO tem direito à repetição
1969	ERE n. 58.660/SP	Tribunal Pleno do STF	Amaral Santos	Tributos vinculados ao preço	Exceção à Súmula n. 71: Perícia nas instâncias ordinárias revela a não repercussão	Contribuinte tem direito à repetição, pois prova que não repassou
1969	RE n. 68.091/SP	Primeira Turma do STF	Aliomar Baleeiro	Tributos vinculados ao preço	Ausência de prova da não repercussão	Contribuinte não prova que assumiu o ônus, carecendo de legitimidade ativa para repetição
2006	EREsp n. 699.292/SP	Primeira Seção do STJ	José Delgado	ICMS	ICMS tem natureza indireta, sujeitando-se ao art. 166 do CTN	Contribuinte não prova que assumiu o ônus, carecendo de legitimidade ativa para repetição
2010	REsp n. 903.394/AL (repetitivo)	Primeira Seção do STJ	Luiz Fux	IPI	IPI tem natureza indireta, sujeitando-se ao art. 166 do CTN	Contribuinte não prova que assumiu o ônus, carecendo de legitimidade ativa para repetição
2008	EREsp n. 724.684/RJ	Primeira Seção do STJ	José Delgado	ISS	ISS fixo não se sujeita ao art. 166 do CTN, ante a não vinculação com o preço do serviço	Tributo direto independe de prova do não-repasse, de modo que o contribuinte legal tem legitimidade ativa de forma incondicional
2010	EREsp n. 873.616/PR	Primeira Seção do STJ	Mauro Campbell	ISS	ISS variável possui natureza direta, pois se vincula ao preço, sendo transferido ao adquirente	Contribuinte não prova que assumiu o ônus, carecendo de legitimidade ativa para repetição

1999	REsp n. 168.469/SP	Primeira Seção do STJ	José Delgado	CPP	Contribuição previdenciária tem natureza direta, pois não há "mecanismo" para repasse	Tributo direto independe de prova do não-repasse
2010	REsp n. 1.125.550/SP	Primeira Seção do STJ	Mauro Campbell	CPP	Reafirma o entendimento do REsp n. 168.469/SP	Tributo direto independe de prova do não-repasse, de modo que o contribuinte legal tem legitimidade ativa de forma incondicional
2009	REsp n. 961.178/RS	Segunda Turma do STJ	Eliana Calmon	FUNRURAL	Assenta a repercussão "para trás" do FUNRURAL pelo adquirente em face do produtor	Contribuinte não prova que assumiu o ônus, carecendo de legitimidade ativa para repetição
2000	REsp n. 114.582/SP	Primeira Seção do STJ	Garcia Vieira	Adicional de IR	Adicional de imposto de renda tem natureza direta, não se sujeitando ao art. 166 do CTN	Tributo direto independe de prova do não-repasse, de modo que o contribuinte legal tem legitimidade ativa de forma incondicional
2002	REsp n. 284.084/SP	Primeira Turma do STJ	José Delgado	Adicional de IR	Adicional de imposto de renda recolhido na condição de substituto tributário demanda, para a restituição, a prova do não-repasse	Contribuinte não prova que assumiu o ônus, carecendo de legitimidade ativa para repetição
1996	REsp n. 78.301/BA	Primeira Seção do STJ	Ari Pargendler	FINSOCIAL (COFINS)	O contribuinte legal tem direito à compensação do FINSOCIAL pago a maior	Declaração implícita de que se trata de tributo direto

1971	ERE n. 68.622/SC	Tribunal Pleno do STF	Eloy da Rocha	Tabelamento de mercadoria/serviço	Tributo indireto sobre mercadoria com preço tabelado não pode ser repassado	Circunstâncias provam que o contribuinte não repassou, de modo que tem direito à repetição
1986	ERE n. 89.463/SP	Tribunal Pleno do STF	Carlos Madeiro	Tabelamento de mercadoria/serviço	Reafirma o ERE n. 68.622/SC	Circunstâncias provam que o contribuinte não repassou, de modo que tem direito à repetição
2017	ED no REsp n. 1.105.349/RJ	Primeira Turma do STJ	Napoleão Nunes Maia Filho	Tabelamento de mercadoria/serviço	Reafirma o entendimento do REsp n. 1.191.469/AM	Contribuinte não prova que assumiu o ônus, carecendo de legitimidade ativa para repetição
2016	REsp n. 1.191.469/AM	Primeira Seção do STJ	Benedito Gonçalves	Tabelamento de mercadoria/serviço	Aplica-se o art. 166 do CTN à restituição do tributo indireto sobre mercadoria com preço tabelado	Contribuinte não prova que assumiu o ônus, carecendo de legitimidade ativa para repetição
1968	RE n. 60.997/PR	Terceira Turma do STF	Hermes Lima	Operação entre estabelecimentos	Prevalece a tese da repercussão econômica dos tributos indiretos na operação entre estabelecimentos	Contribuinte não prova que assumiu o ônus, carecendo de legitimidade ativa para repetição
1969	RE n. 61.664/MG	Segunda Turma do STF	Aliomar Baleeiro	Operação entre estabelecimentos	Na operação entre estabelecimentos só há um patrimônio a suportar o ônus, já que são estabelecimentos da mesma pessoa jurídica	Circunstâncias provam que o contribuinte não repassou, de modo que tem direito à repetição

1995	REsp n. 32.203/RJ	Primeira Turma do STJ	Milton Luiz Pereira	Operação entre estabelecimentos	Na operação entre estabelecimentos, o estabelecimento destinatário, pertencente à pessoa jurídica, assume o ônus	Circunstâncias provam que o contribuinte não repassou, de modo que tem direito à repetição
1984	RE n. 101.720/RJ	Primeira Turma do STF	Oscar Corrêa	Crédito escritural	Aproveitamento de crédito na escrita fiscal não se confunde com repetição de indébito	Inaplicabilidade do art. 166 do CTN, de modo que o contribuinte legal tem legitimidade ativa de forma incondicional
1993	EREsp n. 4.156/RJ	Primeira Seção do STJ	Humberto Gomes de Barros	Crédito escritural	Creditamento <i>a posteriori</i> equivale à restituição do indébito	Contribuinte não prova que assumiu o ônus, carecendo de legitimidade ativa para repetição
2000	REsp n. 157.667/RS	Segunda Turma do STJ	Francisco Peçanha Martins	Crédito escritural	Aproveitamento de crédito na escrita fiscal não se confunde com repetição de indébito	Inaplicabilidade do art. 166 do CTN, de modo que o contribuinte legal tem legitimidade ativa de forma incondicional
2009	EREsp n. 1.071.856/RJ	Primeira Seção do STJ	Humberto Martins	Substituição tributária	O substituído tributário (contribuinte de fato) deve provar o não repasse para fazer jus à repetição	Contribuinte não prova que assumiu o ônus, carecendo de legitimidade ativa para repetição
2014	AgRg no AREsp n. 72.435/PI	Primeira Turma do STJ	Ari Pargendler	Substituição tributária	Aplica o EREsp n. 1.071.856/RJ	Contribuinte não prova que assumiu o ônus, carecendo de legitimidade ativa para repetição
2013	AgRg no AREsp n. 1.228.837/PE	Segunda Turma do STJ	Mauro Campbell	Legitimidade do contribuinte de fato	Superado o EREsp n. 1.071.856/RJ pelo REsp n. 903.394/RJ	O contribuinte de fato não detém legitimidade ativa para pleitear a repetição



1970	RE n. 69.557/SP	Primeira Turma do STF	Barros Monteiro	Adquirente como contribuinte legal	Tributo indireto sobre mercadoria (importada) que o contribuinte aplica na indústria	Circunstâncias provam que o contribuinte não repassou, de modo que tem direito à repetição
2008	REsp n. 755.490/PR	Primeira Turma do STJ	Denise Arruda	Adquirente como contribuinte legal	Imposto de importação tem natureza direta, pois não importa a "repercussão jurídica"	Tributo direto independe de prova do não-repasse, de modo que o contribuinte legal tem legitimidade ativa de forma incondicional
2009	REsp n. 1.087.562/BA	Segunda Turma do STJ	Castro Meira	Adquirente como contribuinte legal	Diferencial de alíquota de ICMS é repassado no preço pago pelo consumidor	Contribuinte não prova que assumiu o ônus, carecendo de legitimidade ativa para repetição
1992	REsp n. 26.593/SP	Primeira Turma do STJ	Garcia Vieira	Adquirente como contribuinte legal	Na substituição tributária "para trás", o substituto precisa provar o não-repasse do ônus ao consumidor final	Responsável não prova que assumiu o ônus, carecendo de legitimidade ativa para repetição
2008	REsp n. 895.754/SP	Segunda Turma do STJ	Eliana Calmon	Embargos à Execução	Inaplicabilidade do art. 166 do CTN aos Embargos à Execução	Inaplicabilidade do art. 166 do CTN, de modo que o contribuinte legal tem legitimidade ativa de forma incondicional
2011	AgRg no REsp n. 947.319/SP	Primeira Turma do STJ	Teori Zavascki	Embargos à Execução	Inaplicabilidade do art. 166 do CTN aos Embargos à Execução	Inaplicabilidade do art. 166 do CTN, de modo que o contribuinte legal tem legitimidade ativa de forma incondicional

2013	REsp n. 1.377.781/MG	Primeira Turma do STJ	Napoleão Nunes Maia Filho	Depósito judicial	Inaplicabilidade do art. 166 do CTN ao caso de depósito judicial	Inaplicabilidade do art. 166 do CTN, de modo que o contribuinte legal tem legitimidade ativa de forma incondicional
2017	REsp n. 1.642.250/Sp	Segunda Turma do STJ	Herman Benjamin	Tabelamento de mercadoria/serviço	Tributo indireto sobre preço tabelado de serviços postais	Circunstâncias provam que o contribuinte não repassou, de modo que tem direito à repetição
1970	ERE n. 60.787	Tribunal Pleno do STF	Aliomar Baleeiro	Legitimidade do contribuinte de fato	Contribuinte de fato munido de procuração do contribuinte de direito	Contribuinte de fato tem legitimidade ativa quando autorizado pelo de direito
2006	REsp n. 694.429/SP	Segunda Turma do STJ	Castro Meira	Legitimidade do contribuinte de fato	Contribuinte de fato pleiteia afastamento preventivo de tributo indireto	Contribuinte de fato tem legitimidade para afastar preventivamente ICMS sobre telefonia móvel
2012	REsp n. 1.299.303/SC (repetitivos)	Primeira Seção do STJ	Cesar Asfor Rocha	Legitimidade do contribuinte de fato	Legitimidade ativa do consumidor de energia elétrica para restituir ICMS sobre fatura	Excepciona-se o teor do REsp n. 903.904/AL na hipótese de restituição de tributo indireto sobre serviço concessionado

### 3.3. POSIÇÕES DOUTRINÁRIAS

O fenômeno da repercussão econômica, que subsidia a discussão relacionada ao art. 166 do CTN, passou, ao longo da história, por diferentes paradigmas explicativos. Nessa linha, BARROS FILHO comenta que a história dos estudos sobre a repercussão é deveras muito antiga, porém estes somente passaram a ser desenvolvidos com rigor científico desde um passado bem mais recente.

Brevemente, o que se tem é, até meados do século XVIII, uma visão “mais ou menos rudimentar, sob o ponto vista dos princípios”. Pode-se dizer que, após um debate amplo sobre o assunto, formou-se, sobretudo na Inglaterra, uma crença popular “em torno da tese segundo a qual a repercussão do *excise* [tributo seletivo sobre o consumo] efetivamente se operava sobre os consumidores, aumentando o fardo tributário da massa dos trabalhadores”<sup>472</sup>.

Em sequência, viriam formar-se as teorias modernas. Primeiro, os fisiocratas, cujos representantes de peso foram QUESNAY e TURGOT, os quais, calcados na ideia de que a produção de riqueza derivaria necessariamente da terra, criam que os proprietários imobiliários acabariam sempre arcando com os tributos, independentemente da operação onerada e se eles fossem ou não os contribuintes legais. Dessa maneira, até mais lógico que se impusesse um *imposto único* sobre tais proprietários.

Depois, segundo alguns inaugurando a “ciência econômica”, a teoria absoluta, advogada por SMITH e RICARDO, que, ainda na ideia de uma tributação concentrada, a fim de evitar perda de eficiência com os custos e desperdícios inerentes à translação, propugnava a oneração tão somente de efetivas fontes de riqueza: à época, assim considerados o rendimento de aluguel e o lucro líquido. Dado que o trabalho e os negócios geravam, então, pouco resultado líquido, a oneração sobre eles não era recomendada, pois acabaria sendo transladada para o preço e salários<sup>473474</sup>.

---

<sup>472</sup> BARROS FILHO, Teotônio Monteiro de. A história da doutrina da incidência. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 38, 1942, p. 53.

<sup>473</sup> BARROS FILHO, A história da doutrina..., op. cit., p. 56; MOHEETH, M. Top 4 Theories of Tax Shifting. <<http://www.accountingnotes.net/taxation/tax-shifting/top-4-theories-of-tax-shifting/10060>>, acesso em 06/02/2017, p. 2/16.

<sup>474</sup> É o que EDGARD ALLIX agrupa em “teorias de incidência determinada”, ora entendendo que os proprietários imobiliários suportam o ônus (SMITH), ora que os industriais o suportam (RICARDO) (ALLIX, Edgard. *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*. 6<sup>ième</sup> édition. Paris: Rousseau & Cie, 1931, p. 569).

Após esta, surgiram, ainda, a teoria agnóstica, comandada por HELD, que, em virtude das dificuldades de exatidão nas assertivas sobre a repercussão, negava a possibilidade de qualquer compreensão sobre o fenômeno. A teoria da difusão igual, encabeçada por VERRI, HAMILTON e CANARD, que afirmava ocorrer naturalmente uma diluição igualitária entre os indivíduos de toda carga tributária incidente. A teoria socialista, que, consolidada na obra de LASSALE, afirmava recaírem todos os tributos sobre o trabalho, à exceção do imposto sobre a terra e sobre a renda. E, por fim, a teoria quantitativa, cujos precursores foram COURNOT, WICKSEL, EDGEWORTH e PANTALEONI, que já buscava mensurar o quanto repercutido, passando a trabalhar com modelos fundados na teoria do preço<sup>475</sup>.

Dessa maneira, é possível perceber que a distinção entre tributos repercutíveis e não-repercutíveis se origina com os fisiocratas, percorrendo boa parte do desenvolvimento da teoria da repercussão econômica. Conforme explica MOREIRA, “a translação do gravame financeiro-fiscal do contribuinte de direito para o de facto era a pedra de toque da proposta classificatória dos fisiocratas”, de modo que “em tributos como o imposto sobre a renda e os ditos impostos reais (como os que gravam a propriedade imóvel), inexistiria possibilidade de repercussão econômica, pelo que seriam diretos”<sup>476</sup>.

Por outro lado, “a incidência sobre os negócios em geral era indireta, posto que o contato entre o contribuinte de direito e o de fato (ambos partes no negócio) permitia ao primeiro verter para este último o peso da exação”<sup>477</sup>. No caso brasileiro, além das taxas contraprestacionais, está-se a falar, em potencial, do ICMS, IPI, ISS, II, IOF, além da polêmica situação de PIS e COFINS.

Alguns conceitos, para ingressar a fundo no debate, são essenciais. Assim, ALIOMAR BALEEIRO, além de encabeçar julgamentos importantes relacionados ao tema no STF, não deixou de registrar em obra escrita, que viria a se tornar um clássico, seus estudos e reflexões.

De início, conceitua “repercussão, ou translação, palavra esta última preferida pelos italianos” como sendo “o fenômeno pelo qual o contribuinte paga o imposto, mas

---

<sup>475</sup> BARROS FILHO, A história da doutrina..., op. cit., p. 56-58. Há desdobramentos da teoria quantitativa, que, todavia, não rompem radicalmente com suas premissas, a exemplo dos trabalhos de EDWIN SELIGMAN e, mais recentemente, de RICHARD MUSGRAVE e de JOSEPH STIGLITZ.

<sup>476</sup> MOREIRA, *Não-cumulatividade tributária*..., op. cit., p. 11.

<sup>477</sup> MOREIRA, *Não-cumulatividade tributária*..., op. cit., p. 11.

liberta-se do sacrifício transferindo-o a terceiros, no todo ou em parte”<sup>478</sup>. Exemplifica: “o primeiro momento, no processo, quando o Imposto sobre Produtos Industrializados atinge o fabricante, chama-se de percussão”, o que “alguns escritores americanos preferem exprimir pela palavra impacto, comparando o fenômeno ao choque do projétil contra o alvo visado”<sup>479</sup>.

Desse modo, prossegue, “aquela transferência do ônus do fabricante para o retalhista, por meio da inclusão do valor do imposto no preço dos cigarros, é chamada de primeira ‘repercussão’ ou ‘translação’”. Subsequentemente, “dá-se a segunda repercussão, quando o retalhista, por sua vez, transfere seus impostos e os do fabricante ao consumidor”. Enfim, “neste, recebendo a carga fiscal, sem poder transmiti-la a outrem, há incidência”<sup>480</sup>.

Contudo, uma ressalva importante é a de que “nem sempre o contribuinte de direito logra descarregar no retalhista, nem este no consumidor, todo o gravame sofrido pela percussão”. Se o contribuinte não puder repassar o ônus econômico ao agente subsequente da cadeia, diz-se que se operou a repercussão “para trás” (deduzido do preço pago aos agentes anteriores) ou nenhuma repercussão, já que o custo não foi agregado ao preço<sup>481</sup>. Ainda, admite-se a “repercussão em superfície, quando a carga é suportada parcialmente pelo contribuinte de direito, pelo de fato e por cada um dos intermediários (atacadista, retalhista etc.)”<sup>482</sup>.

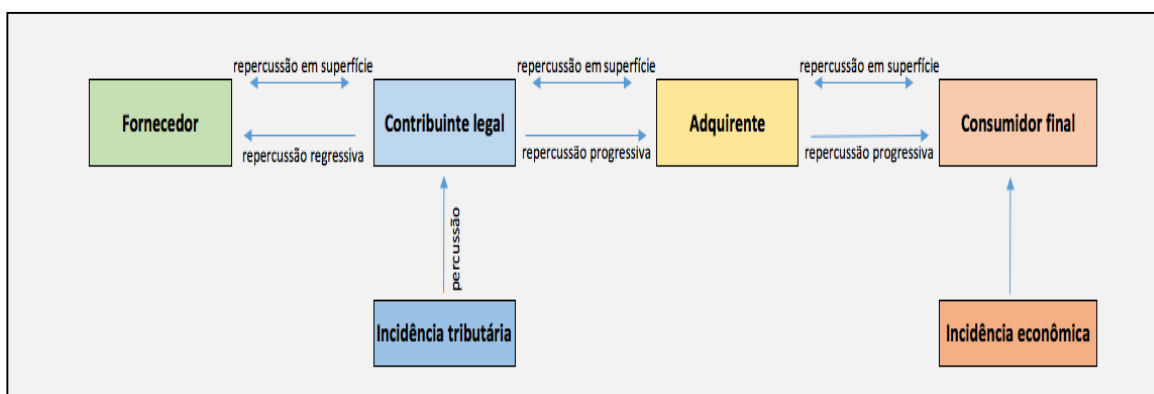


Figura 23 - Quadro 3.3.-A – Fluxograma de repercussão do ônus tributário

Demais disso, BECKER, que também enfrenta a questão no seu *Teoria Geral...*, aporta outras figuras derivadas da repercussão. Chama de *dupla incidência econômica* a

<sup>478</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15ª ed. rev. e atual. por Dejalma Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 164.

<sup>479</sup> BALEEIRO, *Uma introdução...*, op. cit., p. 165.

<sup>480</sup> BALEEIRO, *Uma introdução...*, op. cit., p. 165.

<sup>481</sup> BECKER, *Teoria geral...*, op. cit., p. 581.

<sup>482</sup> BALEEIRO, *Uma introdução...*, op. cit., p. 165.

hipótese em que, em razão do aumento do imposto, uma parcela adicional de lucro deve ser acrescida a fim de que o comerciante possa manter a proporção de margem bruta no preço<sup>483</sup>.

Por exemplo, se o preço do bem é constituído de R\$ 80 de custos e R\$ 20 de margem bruta, o comerciante o comercializa a uma margem de 20%. Porém, vindo a incidir o tributo (calculado por fora) à razão de 10%, o qual é acrescido ao preço, a margem de R\$ 20,00 passaria a representar 18,18% do preço final. Logo, é necessário um complemento no preço, além do próprio acréscimo do tributo, de R\$ 2,564, a fim de que, mantendo-se constante o custo do bem, a margem possa ser novamente de 20% sobre o valor final<sup>484</sup>.

Descrição	Valor em reais (R\$)	Descrição	Valor em reais (R\$)
Preço "sem tributo"	100	Preço "com tributo"	112,82
Custo do bem	80	Custo do bem	80
Margem de 20% sobre o preço final	20	Margem de 20% sobre o preço final	22,564
		Tributo 10%	10,256

Diferença entre valor do tributo e aumento efetivo do preço R\$ 10,256 - R\$ 12,82 = R\$ 2,564
---

Figura 24- Quadro 3.3.-B – Exemplo de dupla incidência econômica

Além disso, o autor apresenta as figuras da *capitalização* e *amortização* do tributo. Vale dizer, se um ativo tem preço variável, o aumento do custo tributário para lhe extrair rendimentos naturalmente vai refletir no seu preço. Atente-se ao exemplo dado:

Tome-se um título da dívida pública cuja cotação na Bolsa esteja ao par. Se o Estado cria ou eleva um imposto de renda sobre o juro de dito título, simultaneamente, o seu preço de venda na Bolsa baixa na mesma proporção do imposto criado ou elevado, de modo que o ônus econômico do tributo é suportado pelo titular da apólice e não pelo futuro adquirente que juridicamente pagará o imposto. Por outro lado, se o Governo isentar ou reduzir o imposto juridicamente incidente sobre o juro de dita apólice, esta terá o seu preço de venda na Bolsa elevado na mesma proporção do imposto revogado ou reduzido. No caso da criação ou elevação do imposto, ocorre o fenômeno da ‘amortização’ e que é também denominado ‘absorção’ quando

<sup>483</sup> BECKER, *Teoria geral...*, op. cit., p. 582.

<sup>484</sup> Agradeço os préstimos do meu sócio de escritório, João Henrique Krauspenhar, na elaboração da fórmula que nos fornece este resultado:

$$VP = 80 + 0,2 \times 1,1 \times VP$$

$$VF = 1,1 \times VP$$

Sendo VP o “Valor do Produto” e VF o “Valor Final”, que consiste no valor do produto mais o tributo incidente.

o ônus econômico do imposto recai integralmente sobre o vendedor do título. No caso da isenção ou redução do imposto, existe o fenômeno da ‘capitalização’<sup>485</sup>.

Tendo esta visão geral do fenômeno da repercussão econômica, cumpre apontar que este foi o principal critério para a classificação empreendida pelo STF entre tributos diretos e indiretos. O propósito era delimitar os tributos indiretos, a fim de lhes dar o correto tratamento normativo – sobretudo em face do art. 166 do CTN. Contudo, a doutrina nacional, bem como o STJ, passaram a adotar, de forma majoritária, critério distinto para realizar tal classificação, conforme se passa a demonstrar.

### 3.3.1. Propostas classificatórias: tributos diretos e indiretos

Diversas foram as formas de classificar os tributos segundo a sua “natureza” direta ou indireta. Uma destas classificações se utilizava do *critério técnico* ou *teoria da contabilidade nacional*<sup>486</sup>.

Conforme explica MOREIRA, “a denominação ‘teoria da contabilidade nacional’ decorre do fato de a ciência contábil, para calcular o produto nacional dos países, acrescer ao valor dos bens produzidos o montante dos impostos indiretos, por serem tributos que – consoante o critério in examinen – se agregam aos preços”. Por outro lado, continua, “os indiretos devem ser excluídos ao se calcular a renda nacional, pois esta corresponde aos valores pagos aos agentes produtores para remunerar as riquezas produzidas em determinado período de tempo”<sup>487</sup>.

A ideia é que os tributos indiretos não são suportados pelo contribuinte legal, mas, ao agregarem-se aos preços, são repassados ao adquirente dos bens e serviços. Logo, não impactam senão de maneira indireta o contribuinte, o qual efetua um recolhimento à conta de outrem.

Na dinâmica contábil, na receita bruta ou faturamento, isto é, no produto das vendas efetuadas pelo agente econômico, o montante dos tributos indiretos está incluído, pois compõe o preço cobrado. De outra ponta, na apuração do lucro distribuível, a remunerar o capital investido pelos agentes produtores, os tributos indiretos são deduzidos, já que constituem custos e a renda, para ser distribuída, precisa ser líquida.

---

<sup>485</sup> BECKER, *Teoria geral...*, op. cit., p. 582.

<sup>486</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. *Revista de Administração de Empresas*, v. 27, n. 1, São Paulo, jan./mar. 1987, p. 41.

<sup>487</sup> MOREIRA, *Não-cumulatividade...*, op. cit., p. 15-16.

<b>DRE - Simplificada</b>
Receita operacional bruta (receita de vendas)
(-) Devoluções, descontos e tributos incidentes sobre a venda
(=) Receita operacional líquida
(-) Custo da Mercadoria Vendida (CMV)
(=) Lucro Bruto
(-) Outras despesas, inclusive financeiras e não-operacionais, IRPJ e CSLL
(=) Lucro Líquido Distribuível

Figura 25 - Quadro 3.3.1.-A – DRE Simplificada

Outra forma classificatória se baseia na *teoria da capacidade contributiva*. O grande nome associado a esta corrente é o de RUY BARBOSA NOGUEIRA, e, “segundo este critério (também intitulado financeiro), os tributos diretos atingem manifestações imediatas da capacidade contributiva dos cidadãos, a saber: seus patrimônios e suas rendas”<sup>488</sup>.

Entende-se que a tributação direta permite “tributar adequadamente quem tem mais posses, alcançando-se, com maior precisão, a riqueza na medida de sua disponibilidade”, apesar de reconhecido que “a translação do ônus financeiro ser passível de ocorrer mesmo nos tributos diretos”<sup>489</sup>.

Diversamente, a tributação indireta atinge *manifestações mediatas da capacidade contributiva*. Vale dizer, “são situações, em regra, ligadas ao consumo de riquezas ou, noutras palavras, à aquisição ou transferência de bens e serviços”<sup>490</sup>. Em casos tais, o ônus não precisa recair sobre efetiva riqueza, mas é fundada em *signos presuntivos* de riqueza.

A terceira classificação de que se cogita é a baseada na *teoria do rol normativo*. Tal teoria (também intitulada de critério administrativo ou legal) originou-se na Itália do século XIX, propondo que “tributos diretos seriam aqueles nos quais os dados do contribuinte e da respectiva riqueza tributável constariam de um cadastro público, que seria acessado pela autoridade administrativa sempre que necessário”. Paralelamente, os indiretos seriam exigidos, não com base no cadastro público, mas “quando verificada a prática, pelo

<sup>488</sup> MOREIRA, *Não-cumulatividade...*, op. cit., p. 17.

<sup>489</sup> MOREIRA, *Não-cumulatividade...*, op. cit., p. 17.

<sup>490</sup> MOREIRA, *Não-cumulatividade...*, op. cit., p. 18.



contribuinte, de atos que a Administração tivesse competência para gravar, tais como a prestação de serviços, a compra-e-venda de mercadorias”<sup>491</sup>.

A quarta classificação refere-se à *teoria do lançamento* ou também *critério administrativo*<sup>492</sup>. Para esta, “tributos diretos seriam aqueles em que o lançamento é mandatório (essencial para permitir-se o pagamento do tributo), ao passo que os indiretos dispensariam tal figura”. Normalmente, os tributos sobre a propriedade seriam diretos e sobre os atos e negócios jurídicos, indiretos, já que “pagos pelo contribuinte sem o prévio *ascertainment* por parte da autoridade administrativa”<sup>493</sup>. No entanto, em função do seu aspecto meramente *mecânico* ou *formalista*, teria pouca utilidade:

O caráter estritamente formalista rendeu a O. MAYER as mesmas objeções que a doutrina fizera a BERLIRI e aos demais adeptos do critério do rol nominativo. Se um tributo passasse, por opção do legislador, a ser lançado de ofício, tornar-se-ia uma exação direta? Certamente não.

Outrossim, é cediço que na hipótese de não pagamento do imposto indireto o contribuinte fica sujeito a lançamentos de ofício (que exigirão o tributo acrescido de juros e multa). Exsurge de tal consideração a seguinte dúvida: o ICMS quitado após eventual lançamento de ofício possui natureza distinta do ICMS pago regularmente pelo contribuinte, sem necessidade de lançamento? A aplicação do critério de O. MAYER nos levaria ao absurdo de concluir que o ICMS recolhido espontaneamente seria indireto, ao passo que o imposto quitado em razão do lançamento de ofício seria direto. E está-se falando, por óbvio, do mesmo tributo<sup>494</sup>.

Uma quinta classificação remete à *teoria do fato tributável*. Segundo tal teoria, “a tributação direta gravaria fenômenos permanentes no tempo, como a propriedade de um imóvel ou o exercício de indústria ou profissão que gere rendimentos (fatos perenes, que tendem a se perpetuar)”. Já, de maneira distinta, “a indireta alcançaria fatos instantâneos, ou seja, que podem ser isoladamente considerados, como a prestação de serviços, a transferência da propriedade, a importação de produtos, *inter alii*”<sup>495</sup>. Para facilitar a compreensão, associa-se a tributação direta com o verbo *ser e ter*, ao passo que a indireta ao verbo *fazer*<sup>496</sup>.

<sup>491</sup> MOREIRA, *Não-cumulatividade...*, op. cit., p. 20. Por evidente, esta teoria recebeu críticas devastadoras pelo seu conteúdo raso e instabilidade, conforme acusado no seguinte exemplo do autor: “Um exemplo clarifica a nossa dissonância com a teoria em comento: se, a partir do próximo ano, o IPTU passasse a ser pago por conta e risco do contribuinte, dispensando-se a sua inscrição individual no cadastro da prefeitura e seguindo-se as regras aplicáveis aos demais tributos sujeitos a lançamento por homologação, tal mudança na forma de pagamento e cobrança importaria na sua descaracterização de tributo direto para indireto? A resposta é negativa! A proposta classificatória em xeque possui caráter excessivamente mecânico, não constituindo critério apropriado para o estudo das espécies exacionais” (MOREIRA, *Não-cumulatividade...*, op. cit., p. 22).

<sup>492</sup> SCHOUERI, *A restituição de impostos...*, op. cit., p. 40. Aqui, vale notar que tanto a teoria do rol nominativo quanto a do lançamento podem ser designadas por critério administrativo, pois a segunda seria uma derivação da primeira, mas, de todo modo, em função da ambiguidade, a designação deve ser desprezada.

<sup>493</sup> MOREIRA, *Não-cumulatividade...*, op. cit., p. 23.

<sup>494</sup> MOREIRA, *Não-cumulatividade...*, op. cit., p. 23-24.

<sup>495</sup> MOREIRA, *Não-cumulatividade...*, op. cit., p. 24.

<sup>496</sup> MOREIRA, *Não-cumulatividade...*, op. cit., p. 25.

Ainda, adicione-se uma sexta classificação, lastreada no *critério financeiro*<sup>497</sup>. Conforme explica SCHOUERI, este critério distingue os tributos segundo o objeto sobre o qual recaem, isto é: sobre a renda produzida (v.g., IRPJ, IPTU), sobre a renda distribuída (v.g., IRPF), sobre a renda poupada ou investida (v.g., ITBI, ITCMD) ou sobre a renda consumida (v.g., IPI, ICMS, II, ISS), considerados indiretos<sup>498</sup>.

A sétima classificação possível se refere ao critério da *ficção legal*. Tal critério possui menor expressão em virtude de que se baseia tão somente na nomeação pela lei de determinado tributo como direto ou indireto, ou seja, a maneira mais formal de classificar<sup>499</sup>.

A oitava classificação é a que orientou a jurisprudência do STF a partir da década de 1960, quando são formados os precedentes que fundaram a Súmula n. 71. Trata-se do critério da *repercussão econômica* dos tributos indiretos, segundo o qual estes, por se agregarem aos preços dos produtos e serviços comercializados, são suportados pelo consumidor final (contribuinte de fato), e não por aquele que mantém a relação com o Fisco e efetua o recolhimento (contribuinte de direito)<sup>500</sup>.

Este critério, porém, sofreu duras críticas pela doutrina, em especial de ALFREDO A. BECKER. Ao trabalhar a tese do economista norte-americano EDWARD SELIGMAN, o autor gaúcho apresenta cinco falácias que envolvem o critério da repercussão econômica dos tributos, diagnosticando a causa para seu sucesso como sendo a “simplicidade da ignorância”.

Assim, refuta-as da seguinte maneira: (i) *tributo indireto repercute* é afirmação falsa, pois esta classificação é errônea; (ii) *por sua própria natureza alguns tributos repercutem e outros não* não procede, pois todos os tributos, em potencial, repercutem; (iii) *o acréscimo do tributo ao preço significa repercussão do mesmo* é ilusório, pois o mero destaque na fatura não tem o condão de modificar a estrutura de mercado; (iv) *o exame da*

<sup>497</sup> FERNANDES fala em *técnicas da tributação de renda* (FERNANDES, Luis Dias. *Repetição do Indébito Tributário*: o Inconstitucional Artigo 166 do CTN. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 45-48) e MORSCHBACKER em *campos econômicos impositivos* (MORSCHBACKER, José. *A restituição dos impostos indiretos*. Porto Alegre: Síntese, 1976, p. 27).

<sup>498</sup> SCHOUERI, A restituição de impostos..., op. cit., p. 40-41.

<sup>499</sup> MORSCHBACKER, *A restituição dos impostos...*, op. cit., p. 27.

<sup>500</sup> FERNANDES, *Repetição do Indébito...*, op. cit., p. 37-42; MORSCHBACKER, *A restituição dos impostos...*, op. cit., p. 26. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO complementa a lista de critérios classificatórios com a tese de alguns autores, como de LORENZ VON STEIN, para quem tributos diretos incidiriam sobre o capital e indiretos sobre o trabalho; de SCHAEFFLE, segundo o qual tributos diretos alcançam a força tributária média dos contribuintes e os indiretos a capacidade individual tributária; de GRAZIANI, para o qual tributos diretos são manifestações imediatas da capacidade contributiva e indiretos, mediatas; e, por fim, de RANELLETI, para quem o tributo direto atinge a efetiva riqueza do contribuinte e o indireto apenas o indício de riqueza (MELO, José Eduardo Soares de. A figura dos tributos indiretos e a aplicabilidade do art. 166 do CTN. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 263-264).

*escrita comercial do produtor ou comerciante demonstrará se houve ou não a repercussão é conclusão equivocada, pois a composição do preço envolve múltiplos custos, sendo o imposto apenas um deles, não se podendo saber qual é o preço “sem o imposto”, já que tal nunca existiu; e (v) a intenção do legislador prova a repercussão tampouco é plausível, pois, sendo um fenômeno econômico, não decorrerá necessariamente da estrutura jurídica assim tencionada*<sup>501</sup>.

Desse modo, apesar da acolhida jurisprudencial, a doutrina defendia seu abandono. É o que se depreende da seguinte afirmação do ex-juiz federal JOSÉ MORSCHBACKER: “É conclusão incontestada, por conseguinte, que sob o critério da repercussão econômica não se haverá de chegar nunca a uma conclusão juridicamente aceitável da natureza específica dos impostos indiretos”<sup>502</sup>.

Mas, então, existiria um critério juridicamente válido para se realizar a classificação dos tributos em diretos e indiretos?

BECKER pretende que o único critério relevante para o Direito Tributário é o da *repercussão jurídica do tributo*, fenômeno que descreve nos seguintes termos:

A fim de contrariar, ou favorecer, a repercussão econômica de um determinado tributo, o legislador, ao criar a incidência jurídica do tributo, simultaneamente, cria regra jurídica que outorga ao contribuinte de jure o direito de repercutir o ônus econômico do tributo sobre outra determinada pessoa. Desde logo, cumpre advertir que esta repercussão jurídica do tributo, de modo algum, significa a realização da repercussão econômica do mesmo. Esta repercussão econômica pode ocorrer apenas parcialmente ou até não se realizar, embora no plano jurídico tenha se efetivado. A repercussão jurídica do tributo realiza-se por dois sistemas: ou por reembolso ou por retenção na fonte<sup>503</sup>.

Um pouco na linha da classificação segundo a ficção legal, a *repercussão jurídica* ocorreria quando a norma *autorizasse* o contribuinte de direito a repercutir o ônus econômico. E continua explicando a lógica de seu raciocínio:

O efeito jurídico desta incidência é o nascimento de uma segunda relação jurídica que tem: em seu polo positivo, aquela pessoa que fora o contribuinte de jure no primeiro momento e, em seu polo negativo, uma outra determinada pessoa na condição de sujeito passivo. O conteúdo jurídico desta segunda relação jurídica consiste num direito de crédito do sujeito ativo (o contribuinte de jure) contra o sujeito passivo, tradicionalmente denominado contribuinte de fato, mas que, cientificamente, somente será contribuinte de fato, na medida em que não puder repercutir o ônus do tributo sobre uma terceira pessoa<sup>504</sup>.

Ou seja, diante da autorização que a norma então daria ao contribuinte de direito de recuperar o tributo do adquirente, aquele adquire um *direito de crédito* em face deste. Uma

<sup>501</sup> BECKER, *Teoria geral...*, op. cit., p. 576-579.

<sup>502</sup> MORSCHBACKER, *A restituição dos impostos...*, op. cit., p. 35.

<sup>503</sup> BECKER, *Teoria geral...*, op. cit., p. 570.

<sup>504</sup> BECKER, *Teoria geral...*, op. cit., p. 571.

afirmação bastante ousada, pois permite a ilação de que, caso o contribuinte de direito não consiga, por algum motivo, recuperar o tributo do contribuinte de fato, restaria um crédito a ser exigido deste.

Nada obstante, segundo o autor, as duas formas de *recuperar* o tributo são: por reembolso e retenção na fonte. Na primeira, “há o acréscimo do direito de crédito do tributo ao crédito que o contribuinte de jure possui com relação a uma outra pessoa em razão de um determinado negócio jurídico”, ou seja, a inclusão do tributo no preço (v.g., ICMS incidente na venda de mercadoria). Na segunda, “há uma redução num débito que o contribuinte de jure tem perante uma determinada pessoa em virtude de um determinado negócio jurídico”, ou seja, por ocasião de um pagamento, retém a parcela do tributo, deduzindo-a do valor repassado ao credor (v.g., IRRF retido pelo empregador)<sup>505</sup>.

Como se disse, isto, no plano fático, não necessariamente ocorre. Porém, interessa, nesta linha de raciocínio, que a *intenção do legislador* seja no sentido de garantir a recuperação do tributo junto ao contribuinte de fato<sup>506</sup>. Assim, arremata BECKER com os seguintes dizeres:

A intenção do legislador que se concretiza na outorga ao contribuinte de jure do direito de reembolso ou de retenção na fonte, prova a repercussão jurídica do tributo, mas não a econômica. Recorde-se que toda a regra jurídica impõe às relações sociais um determinismo artificial e a regra jurídica que outorga ao contribuinte de jure o direito de reembolso ou retenção estabelece a certeza jurídica da repercussão jurídica do tributo, mas tudo isto unicamente no plano jurídico para efeitos jurídicos<sup>507</sup>.

Secundando esta opinião, AMARAL, a seu turno, afirma:

Já se vê que a repercussão meramente econômica, cuja possibilidade e via de ocorrência depende de condições de mercado, não pressupõe permissão legal, ou sequer determinação do sujeito passivo do ônus repassado, como também não constitui direito (senão mera possibilidade econômica) do contribuinte de jure (o nominado pela lei como obrigado ao pagamento). Ao passo que na vertente jurídica da repercussão tributária, o Direito estabelece pressupostos de validade jurídica: determinação subjetiva do repercutido (que sofrerá o efetivo e definitivo ônus) e os meios legalmente admitidos para esse fim, ou seja, reembolso ou retenção na fonte. E mais, repercussão jurídica não é simples possibilidade extra-jurídica (econômica),

<sup>505</sup> BECKER, *Teoria geral...*, op. cit., p. 572. Em síntese, BOTALLO, ao concluir pela incorporação da *repercussão jurídica* no art. 166 do CTN brasileiro, diz que: “Em outras palavras, temos que o art. 166 diz respeito exclusivamente à restituição daqueles tributos cuja lei outorga ao contribuinte ‘de jure’ o direito de receber de determinada pessoa o reembolso do montante por ele pago, ou de reter, de valor eventualmente devido a terceiro, o montante do tributo a pagar” (BOTALLO, *Repetição do indébito...*, op. cit., p. 258-259).

<sup>506</sup> A corroborar esta tese, a sentença de MOREIRA: “A locução do CTN, que merece toda a atenção, lembra-nos a consideração de S. MILL. O filósofo economista inglês sugeriu que indiretos seriam os tributos nos quais o legislador tencionava arrecadar valores do contribuinte de fato. A assertiva é um indicador de que os tributos indiretos seriam não aqueles nos quais houvesse a translação do ônus financeiro, mas sim aquelas exações que, devido à sua conformação legislativa, possuíssem esse escopo (em que pese o critério da repercussão econômica nunca ter admitido a inclusão de qualquer elemento jurídico para sua conformação)” (MOREIRA, *Não-cumulatividade tributária...*, op. cit., p. 28).

<sup>507</sup> BECKER, *Teoria geral...*, op. cit., p. 579.

mas sim um direito a que corresponde certamente um dever (o dever jurídico de suportar o ônus para o contribuinte de fato)<sup>508</sup>

Nota-se que o autor avança no raciocínio: ao direito de *recuperar* do contribuinte de fato, corresponde o dever deste de *suportar* o ônus repassado. Assim, soa como se independesse até da vontade do alienante incluir no preço o valor do tributo, já que é dever do contribuinte de fato suportá-lo, via repercussão.

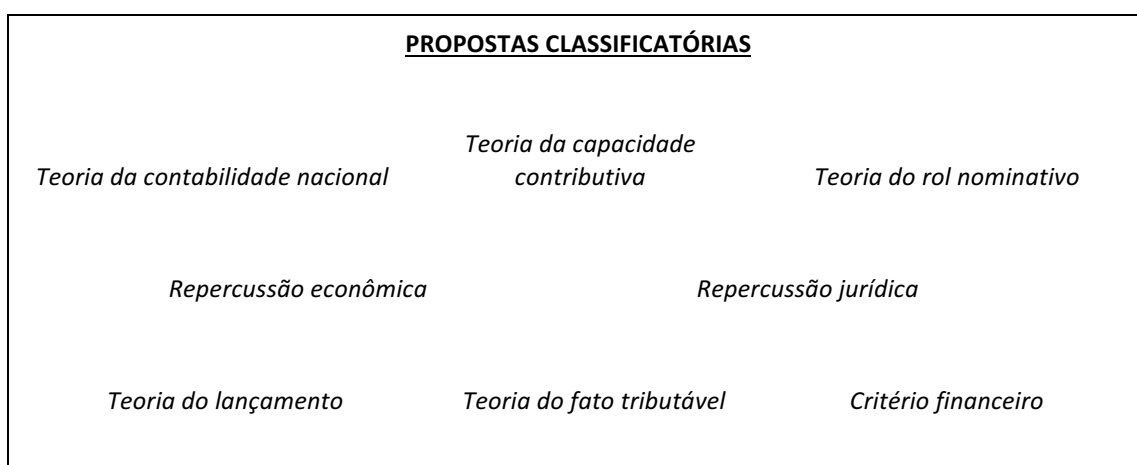


Figura 26 - Quadro 3.3.1.- B – Propostas classificatórias

Visto isso, MOREIRA distingue as duas principais correntes que se formaram na doutrina: (i) a classificação dos tributos em diretos e indiretos é “injurídica”, não devendo ser utilizada<sup>509</sup>; e (ii) a classificação somente é válida se baseada na “repercussão jurídica”.

Os integrantes célebres da primeira são: BECKER (“artificial e errada”), ATALIBA (“puramente econômica”), BOTALLO, SOARES DE MELLO, NEVIANI e ULHÔA CANTO (“sem respaldo jurídico”) e BRITO MACHADO (“incientífica”)<sup>510</sup>. Seu pensamento pode ser sintetizado da seguinte forma:

Em suma: a corrente dos que rejeitam a classificação diretos/indiretos no Direito brasileiro funda-se em uma só premissa: como todo e qualquer tributo pode, em tese, ser financeiramente repassado a terceiro que não o contribuinte, é inviável dividi-los em diretos e indiretos com base nesse critério. Logo, por tal motivo, é impossível adotar dita classificação no direito brasileiro. O CTN, quando da posituação do seu art. 166, teria abandonado essa distinção, para adotar a dos tributos “criados para repercutir”, que não guarda correlação com os diretos ou indiretos<sup>511</sup>.

<sup>508</sup> AMARAL, Luiz. Da Repercussão Econômica e da Repercussão Jurídica nos Tributos. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, n. 112, out-dez 1991, p. 356.

<sup>509</sup> Note-se que, ao rejeitarem a classificação, não estão deixando de aplicar o art. 166 do CTN. Ao revés, interpretam o dispositivo como aplicável aos tributos “criados para repercutir”.

<sup>510</sup> MOREIRA, *Não-cumulatividade tributária...*, op. cit., p. 43-44.

<sup>511</sup> MOREIRA, *Não-cumulatividade tributária...*, op. cit., p. 45.

Já os integrantes da segunda são: SACHA CALMON, MISABEL DERZI, MORSCHBACHER, SAINZ DE BUJANDA, DENARI, ZLAROWSKY e CASSONE<sup>512</sup>. Na visão destes, então, “para repercutir, nos termos do art. 166 do CTN, a norma legal criadora do tributo deve prever a translação do seu ônus financeiro – que, se ocorrer, atingirá os fins previstos na lei, porém, mesmo não se concretizando, em nada modificará a natureza do tributo”<sup>513</sup>.

A seu turno, MOREIRA apresenta os requisitos que, no seu entendimento, definem o tributo indireto: (i) negócio jurídico bilateral; (ii) vinculação do terceiro-responsável (contribuinte de direito) ao fato gerador, a fim de que possa ressarcir-se do ônus suportado; (iii) contribuinte de fato passível de identificação e (iv) como requisito formal, pois apenas indício de tributo indireto, o destaque no documento fiscal do valor do tributo repassado ao contribuinte de fato<sup>514</sup>.

### 3.3.2. O art. 166 do CTN e a repercussão

No Direito brasileiro, repercussão do ônus tributário é, na monstruosa maioria das vezes, associada ao art. 166 do CTN. É que tal dispositivo prevê:

A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

As dificuldades de sua interpretação, contudo, são muitas. Não obstante, a mais elementar questão que se coloca é a de saber se a norma incorporou o conhecido, das ciências econômicas, instituto da repercussão econômica, por fazer referência à *transferência do encargo financeiro* relativo ao tributo, ou se trata coisa diversa.

Nesse sentido, MISABEL DERZI, em nota de atualização da obra de BALEEIRO, expõe um denso raciocínio para justificar sua posição segundo a qual a melhor interpretação do art. 166 do CTN é a de que este cogita da *repercussão jurídica*, e não a econômica.

<sup>512</sup> MOREIRA, *Não-cumulatividade tributária...*, op. cit., p. 47-48.

<sup>513</sup> MOREIRA, *Não-cumulatividade tributária...*, op. cit., p. 46.

<sup>514</sup> MOREIRA, *Não-cumulatividade tributária...*, op. cit., p. 50-55. Exemplifica, para justificar a importância do último item, com as hipóteses do ISS fixo e do ISS variável. Naquele, não há destaque em nota referente ao tributo incidente sobre uma operação específica, o que, para o autor, autoriza a conclusão de que não pode ter havido a repercussão, pois nem é possível individualizar o tributo. Já no variável, há uma alíquota que, aplicando-se sobre o valor do serviço, permite apurar o tributo devido e, então, repassado ao consumidor.

A primeira indagação que faz é: *Mas que natureza?* Quando a norma prevê os tributos que compõem, por sua natureza, transferência do encargo financeiro, não revela que tributos são esses<sup>515</sup>. Segundo a autora, somente dois tributos, sob o ângulo jurídico, detêm esta característica: o IPI e o ICMS. Isso porque, conforme sustenta, ambos os impostos estão necessariamente sujeitos ao regime da não cumulatividade<sup>516</sup>, e a presunção de repercussão é um corolário lógico do direito de crédito que o adquirente possui para abater dos débitos na sua operação subsequente:

Ora, o montante cobrado nas operações ou prestações anteriores não foi recolhido aos cofres públicos pelo adquirente-contribuinte, o qual apenas sofre a repercussão econômica do tributo, repercussão transformada em jurídica pela Constituição. Convertida em um direito de crédito, necessariamente compensável com os débitos tributários no ICMS ou no IPI, a repercussão do imposto é uma presunção inerente à técnica não cumulativa desses tributos, presunção que serviu de inquestionável fundamento adotado pela Constituição (fundamento esse não passível de contrariedade pelo intérprete do ponto de vista do adquirente-contribuinte) [...] O que está estampado na nota fiscal, economicamente, pode ou não corresponder a uma repercussão, mas juridicamente, sem dúvida, significa a transferência a que se refere o dispositivo comentado. [...]

Ao contrário, por meio do princípio da não cumulatividade, garante que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou nas operações anteriores. A Lei Fundamental somente se concilia com um só entendimento: o ICMS não deve ser suportado pelo contribuinte (comerciante, industrial, produtor ou prestador de serviço). Se o consumidor é o único que não tem direito de crédito, correspondente ao imposto suportado em suas aquisições, então a ordem jurídica supõe que sofra a repercussão (jurídica) do tributo<sup>517/518</sup>.

Dessa forma, a autora interpreta que a Constituição supõe que os adquirentes-contribuintes de produtos sujeitos ao ICMS e ao IPI sofrem a repercussão, mas, para não suportarem o ônus, lhes é garantido o crédito. Todavia, o consumidor, ao sofrer a repercussão, não apura crédito e, por isso, se pode dizer que suporta definitivamente o encargo.

SCHOUERI, em certa medida, esposa este entendimento, porém traz duas ressalvas importantes. A primeira diz respeito à não repercussão jurídica na hipótese de venda

<sup>515</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13ª ed. rev., atual. e ampl. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1.303.

<sup>516</sup> É o pensamento de DE ANDRADE e BARROS, aplicado na interpretação do art. 166, para quem: “Posto essas considerações, concluímos que o art. 166 do CTN só deve ser aplicado no caso de tributos que apresentam uma transferência jurídica do encargo, ou seja, naquelas situações em que o valor repassado o é de forma jurídica, a partir de lei, como a transferência gráfica na nota fiscal do tributo recolhido, nos casos em que se dá direito ao crédito ou ao ressarcimento ao adquirente” (DE ANDRADE, José Maria Arruda; BARROS, Maurício. A figura dos tributos indiretos e a aplicabilidade do art. 166 do CTN. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 278).

<sup>517</sup> BALEEIRO, *Direito tributário...*, op. cit., p. 1.304-1.305.

<sup>518</sup> Em defesa da linha de pensar esposada, MOREIRA provoca: “Adoção pura e simples da tese econômica (de resto imprestável, como já salientado alhures) ou uma nova proposta classificatória, que parte de um dado econômico (translação do ônus) e o transforma em instituto jurídico (existência de norma criada para possibilitar a translação – independentemente se, do ponto de vista financeiro, ela ocorrerá ou não)?” (MOREIRA, *Não-cumulatividade tributária...*, op. cit., p. 28-29).

a não-contribuinte do tributo; logo, o consumidor, por não obter direito ao crédito, não sofre a repercussão jurídica, o que contraria, frontalmente, a posição de MISABEL DERZI. A segunda relaciona-se ao necessário estorno do crédito escritural pelo adquirente se este autoriza o contribuinte legal a pleitear restituição:

Assim, se um fabricante de um produto tributado pelo ICMS vende-o ao supermercado, é este quem passa a ter um direito de crédito contra a Fazenda estadual. Em princípio, este crédito será utilizado pelo supermercado para abater do imposto que lhe incumbe, na revenda dos produtos. Se o imposto pago pelo fabricante era indevido, não cabe ao fabricante, mas ao supermercado, repetir o tributo já que, afinal, dele era o crédito. Se, entretanto, o supermercado autoriza o fabricante a promover a repetição do indébito, então o supermercado terá aberto mão do crédito, devendo igualmente estorná-lo de sua escrita fiscal. Mantendo o mesmo exemplo, se o fabricante recolheu, além do ICMS, o IPI, este não se transfere, juridicamente, ao supermercado, já que o último, não sendo contribuinte do imposto, não tem crédito contra o Fisco federal. Afastada a questão da translação econômica, porque descabida, o direito de repetir há de ficar com o fabricante, que, afinal, foi o sujeito passivo da relação tributária<sup>519</sup>.

Sem embargo, toda esta lógica é mera *presunção jurídica*, decorrente dos intentos constitucionais. Como segue dizendo DERZI, isto não precisa de fato ocorrer para permanecer a mesma lógica de presunção da transferência definitiva do encargo ao consumidor final:

Como se observa, falamos de repercussão jurídica, e não de repercussão econômica. Se a repercussão jurídica corresponde à econômica, essa é uma coincidência desejável ou desejada pelo legislador, mas apenas uma coincidência que muitas vezes não ocorre. Trata-se de simples presunção que fundamentou a norma. Pode se dar, ao contrário, que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria em condições tão favoráveis, que, apesar de o imposto lhe ter sido destacado na fatura de compra, o encargo econômico foi transferido para trás, contra o seu fornecedor, que lhe cedeu o bem pelo custo ou abaixo do custo. O fato econômico, não obstante, em nada interfere com o princípio da não cumulatividade, mantendo-se integral e perfeito o direito à compensação do contribuinte adquirente, que sofreu tão somente a repercussão jurídica, comprovada pelas notas fiscais de entrada. Bem se vê que os institutos econômicos são inspiradores das normas jurídicas, mas são por ela transformados em fatos jurídicos próprios (diferentes)<sup>520</sup>.

Por outro lado, alguns tributos como os extintos Imposto sobre Movimentação Financeira (IPMF) ou a extinta Contribuição (CPMF), ou ainda o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro (IOF) e a Contribuição sobre o Faturamento (COFINS), porque “em relação aos quais a Constituição não presume a transferência”, não são tributos indiretos e, por isso, não se submetem aos condicionantes do art. 166 do CTN<sup>521</sup>.

<sup>519</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 679.

<sup>520</sup> BALEEIRO, *Direito tributário...*, op. cit., p. 1.306.

<sup>521</sup> BALEEIRO, *Direito tributário...*, op. cit., p. 1.307.



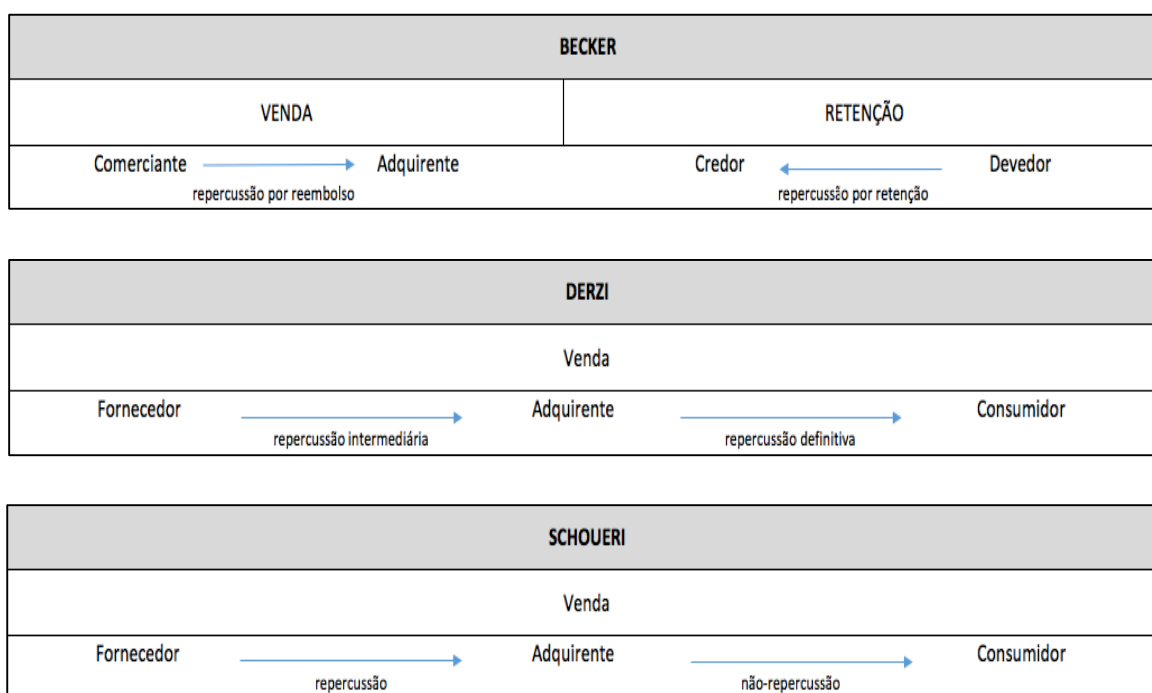


Figura 27 - Quadro 3.3.2. – Comparativo entre as propostas de BECKER, DERZI e SCHOUERI

Na mesma toada, BOTALLO afirma que, “quanto aos demais tributos, ainda que sob critérios econômicos possam ser taxados de "indiretos" essa demonstração será praticamente impossível”. Isto é, com relação ao Imposto de Importação (II) ou à Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), como saber “quem arcou, e em que proporções, com o ônus destes tributos que teve de pagar para desenvolver suas atividades comerciais, industriais ou de prestação de serviços?”. Ainda, “quais seriam os registros ou assentamentos onde essas evidências estariam indicadas, com a precisão e o detalhamento necessário, se não há obrigação legal de fazê-lo?”<sup>522</sup>.

Especificamente para PIS e COFINS, todavia, há uma polêmica interessante. SIQUEIRA, por exemplo, sustenta que, em virtude de que tais contribuições não se sujeitam à seletividade (critério de tributação que pressupõe o repasse do ônus), bem como o fato de a não cumulatividade que lhe foi instituída estar mais próxima à própria técnica de deduções da renda do que ao “imposto contra imposto”<sup>523</sup>, não se as pode classificar como tributos indiretos<sup>524</sup>.

<sup>522</sup> BOTALLO, Eduardo Domingos. Repetição do indébito..., op. cit., p. 261.

<sup>523</sup> Este também o posicionamento de SCHOUERI, que se refere à “sistemática base a base” instituída para as contribuições (SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 679).

<sup>524</sup> SIQUEIRA, Natercia Sampaio. Tributação indireta no direito tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 326-328.

PIMENTA, apesar de também defender a natureza direta das contribuições, fá-lo por diferentes razões. Segundo o autor, embora as contribuições possam se sujeitar à não cumulatividade (como regra, as empresas optantes do Lucro Real), a instituição da sua não cumulatividade se deu no plano infraconstitucional, além de que não está relacionada ao ciclo econômico, mas à receita de apenas um indivíduo, o próprio contribuinte legal<sup>525</sup>.

DE ANDRADE e BARROS, a seu turno, defendem que (i) tanto o ISS não é tributo indireto em razão do fato de não se submeter à não cumulatividade, isto é, seu pagamento não gerando crédito ao adquirente-contribuinte<sup>526</sup>, (ii) como as contribuições PIS e COFINS não o são, haja vista que o seu sistema de creditamento não é físico, como em ICMS e IPI, mas financeiro e presumido, dando-se como exemplo a situação em que o fornecedor, mesmo sendo do regime cumulativo (alíquota de 3,65%), dá crédito à razão de 9,25%<sup>527</sup>.

Em sentido contrário, defendendo a tese de que tais contribuições são tributos indiretos: MAIA MELO (tributo sobre faturamento é meio indireto de atingir a renda do empregador)<sup>528</sup>, MACHADO<sup>529</sup>, MACHADO SEGUNDO (porque tais contribuições também estão vinculadas ao preço de venda)<sup>530</sup> e SOARES DE MELO<sup>531</sup>.

Outra questão polêmica diz respeito à substituição tributária. DE ANDRADE e BARROS defendem que pode o substituto pleitear a restituição se não cobrou do substituído o excedente indevido e, se o cobrou, o substituído é quem detém a legitimidade ativa. Todavia,

---

<sup>525</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Tributos indiretos. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 361. Na mesma obra coletiva, corroboram esta posição: RIBEIRO, Ricardo Lodi. O mito da juridicização da repercussão econômica na tributação indireta. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 373-375; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Tributação indireta e regressividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 398.

<sup>526</sup> Adotando a tese da *repercussão jurídica*, GRUPENMACHER comunga da mesma visão em GRUPENMACHER, Betina. A Inaplicabilidade do Disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional à Repetição de Indébito do ISS. In: Luís Eduardo Schoueri (Org.). *Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. 1, p. 573.

<sup>527</sup> DE ANDRADE, José Maria; BARROS, Maurício. A figura dos tributos indiretos..., op. cit., p. 279.

<sup>528</sup> MELO, Álisson José Maia. Tributação indireta no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 71.

<sup>529</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Tributação indireta no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 187 e 192. Defende que, sendo indiretos, aplica-se-lhes o art. 166.

<sup>530</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação indireta no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 216. Embora indiretas, sustenta que não se lhes aplica o art. 166, dando ao dispositivo aplicação mais restrita.

<sup>531</sup> MELO, José Eduardo Soares de. A tributação indireta. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 245 e 247.

não é aplicável o art. 166 do CTN, pois, na hipótese, não se trata da “natureza” do tributo como faz menção o dispositivo legal<sup>532</sup>.

Como regra, prosseguem os autores, o substituto tributário pode pedir a restituição, já que o tributo pago não repercutiu juridicamente, isto é, não pode haver recuperação pelo substituído. Contudo, mencionam situação em que o valor do ICMS-ST é devolvido em razão de isenção da operação subsequente ou de operação subsequente que enseja novo recolhimento no Estado de destino (venda interestadual). Como, nesses casos, o ICMS-ST é recuperável, deve ser devolvido ao substituído<sup>533</sup>.

### 3.3.3. Âmbito de aplicação do art. 166 do CTN

De volta a BRANDÃO MACHADO, este expõe, de maneira muito clara, o contexto de criação do art. 166 do CTN:

A doutrina do Tesouro acabou por se impor no espírito dos juristas que, impressionados com o mecanismo da translação dos impostos e com a teoria civilística do enriquecimento injustificado, abandonaram qualquer preocupação com o direito fundamental do indivíduo de estar sujeito apenas à tributação prevista na lei. Ressalve-se a posição de Rubens Gomes de Souza que, no Anteprojeto do Código Tributário Nacional, não cogitou, em nenhum lugar, de trazer para a relação jurídica entre o Estado e o credor do tributo indevido restituendo a figura do chamado contribuinte econômico, a pessoa ou entidade a quem se pode transferir o respectivo encargo financeiro (Steuerträger). Depois da discussão do anteprojeto no Instituto (hoje: Associação) Brasileiro de Direito Financeiro, a redação do texto original foi alterada, de modo que ‘existindo disposição legal expressa que determine ou faculte ao contribuinte a transferência do tributo a terceiro, o direito à restituição fica subordinado à prova de que a transferência não ocorreu efetivamente’ [...] Na comissão especial designada pelo Governo prevaleceu a ‘doutrina do Tesouro Nacional’, não obstante a presença do autor do Anteprojeto e a sua já conhecida opinião sobre a matéria<sup>534</sup>.

Ou seja, de modo curioso prevaleceu uma doutrina absolutamente contrária àquela defendida pelo autor do anteprojeto do CTN, RUBENS GOMENS DE SOUZA. Além disso, comenta o autor que havia procurador da Fazenda Nacional a sustentar, à época, que havia

<sup>532</sup> DE ANDRADE; BARROS, A figura dos tributos..., op. cit., p. 278-280. Rebatendo os argumentos de CARRAZA, afirmam que não é o fato de o tributo ser calculado por fora ou por dentro que implica a repercussão jurídica, como defende CARRAZA ao negar a repercussão jurídica do ICMS por ser “embutido” no preço, mas, isto sim, o sistema não cumulativo mediante créditos físicos a que se submete o ICMS (DE ANDRADE; BARROS, A figura dos tributos..., op. cit., p. 282-283).

<sup>533</sup> DE ANDRADE; BARROS, A figura dos tributos..., op. cit., p. 283-284. GRUPENMACHER, em sentido oposto, de que a substituição tributária implica a repercussão jurídica, mas tão somente se permite a figura quando houver *estado de poder* do substituto em face do substituído: “Razão pela qual só se admite a substituição tributária quando o substituto mantiver estado de poder em relação a riqueza do substituído, permitindo que ele possa reter o valor que pagou em nome do mesmo sem sofrer qualquer espécie de perda patrimonial” (GRUPENMACHER, Betina. A Inaplicabilidade do Disposto..., op. cit., p. 578).

<sup>534</sup> MACHADO, Repetição do Indébito..., op. cit., p. 74.

necessidade de impedir a *indústria das restituições*, o que significaria que “contribuintes – comerciantes e industriais – inescrupulosos poderiam majorar desmesuradamente os tributos repercutíveis, para, uma vez operada a repercussão, pleiterarem a restituição do excesso arditosamente pago”<sup>535</sup>.

O argumento, todavia, recebeu resposta elegante de BRANDÃO MACHADO:

O comerciante não necessita montar uma ‘indústria das restituições’. Bastaria cobrar ao consumidor o imposto desmesuradamente majorado e recolher aos cofres públicos apenas o imposto exato, retendo consigo a parte excedente, majorada arditosamente, como disse o autor da sugestão [...]

Uma vez cobrado, mantê-lo-ia consigo, sem o recolher, usando para isso um mínimo de inteligência. Com um argumento dessa ordem, que não leva em conta a lei do mercado, a única que regula os limites do quantum que o contribuinte pode cobrar ao consumidor, com tal argumento é que se viola, com a maior falta de seriedade, um dos mais arduamente conquistados direitos fundamentais do indivíduo protegidos pela Constituição<sup>536</sup>.

Adentrando o exame do art. 166 do CTN, o autor arguiu que é perceptível “a preocupação do legislador de evitar a expressão imposto indireto, preferindo usar um circunlóquio, que, afinal, também suscita dificuldades de interpretação”<sup>537</sup>. Vale dizer, a expressão *tributos que comportam, por sua natureza, a transferência* é um circunlóquio que complica ainda mais a interpretação, associando o já complexo tema da *translação* com o da *natureza* dos tributos.

Ademais, é sabido que, “na ciência das finanças, a divisão dos impostos em direitos e indiretos carece hoje de qualquer significação científica”; logo, “o desprestígio dessa classificação não decorre tanto da ambigüidade da terminologia, mas da definição dos próprios conceitos”. Por isso, conclui-se que “o circunlóquio utilizado pelo codificador brasileiro em nada contribui para identificar os tributos a que se refere o art. 166 do CTN, pois todos os tributos comportam, por sua natureza (qualquer que seja ela), a transferência a terceiro do respectivo encargo financeiro”<sup>538</sup>.

Em verdade, preleciona BRANDÃO MACHADO, “muitas outras pesquisas e estudos têm sido realizados por financistas e economistas, concluindo todos da mesma maneira: a transferibilidade do ônus financeiro dos chamados tributos diretos é um fato incontroverso”<sup>539</sup>. Assim, em última análise, “dispondo então o Código (art. 166) que não se

<sup>535</sup> MACHADO, Repetição do Indébito..., op. cit., p. 75.

<sup>536</sup> MACHADO, Repetição do Indébito..., op. cit., p. 75.

<sup>537</sup> MACHADO, Repetição do Indébito..., op. cit., p. 82.

<sup>538</sup> MACHADO, Repetição do Indébito..., op. cit., p. 82.

<sup>539</sup> MACHADO, Repetição do Indébito..., op. cit., p. 83. Daí também a crítica de MACHADO SEGUNDO: “De uma forma ou de outra, o que importa é que o critério usado pelo STJ para apartar tributos diretos e tributos indiretos não é tão claro e nítido quanto parece. De fato, por que não submeter a ele, também, o Imposto de Transmissão Onerosa e Inter Vivos de Bens Imóveis (ITBI)? E a CIDE combustíveis? A COFINS e o PIS? O

restitui tributo indevido cujo encargo financeiro se transfere, segue-se que a norma autoriza a Fazenda Pública a repelir com razão a pretensão do contribuinte de reaver qualquer tributo indevidamente pago”<sup>540</sup>. É uma conclusão, pondera, que, “embora lógica, não atenderia à finalidade prática da norma, que estaria ademais em conflito com o disposto no art. 165, que assegura o direito à restituição”<sup>541</sup>.

MACHADO SEGUNDO, em artigo importante no tema, discorre sobre como a jurisprudência poderia ter lidado com o art. 166 do CTN. Diz que, “em defesa da posição adotada pelo STJ, que ele se teria limitado a aplicar o art. 166 do CTN”. Ora, prossegue, “se tal dispositivo exige condição impossível para que se restitua um tributo pago indevidamente, ele seria inconstitucional, o que suscitaria outra questão, a ser deslindada, em última análise, pelo STF, e não pelo STJ”<sup>542</sup>.

No mais, segundo o autor, “é possível entender o art. 166 do CTN como aplicável apenas àqueles tributos em relação aos quais a lei define mais de um sujeito passivo, ou aloja mais de uma pessoa no polo passivo da relação tributária”. Nesse sentido, ilustra:

É o caso de tributos, ou, melhor dizendo, obrigações tributárias (que podem dizer respeito a qualquer espécie ou subespécie de tributo) que têm em seu polo passivo mais de um contribuinte (v.g., imóvel com coproprietários, devedores solidários do IPTU por força do art. 124, I, do CTN), ou contribuinte(s) e responsável(is) tributário(s). Veja-se: a própria lei indica uma pluralidade de devedores ou sujeitos passivos. Em tais hipóteses, ambos podem discutir os termos da relação jurídica, da qual participam, mas, se o tributo for pago, é razoável que se restitua àquele que efetivamente (e – veja-se a diferença! – em qualquer caso, juridicamente) o houver pago.

MAIA MELO, na mesma toada, postula uma aplicação diferenciada do art. 166, isto é, apenas nas situações em que (i) a lei preveja que o contribuinte cobre a quantia de terceiro; e (ii) se adote cártula para pagamento do tributo, sendo legítimo para pedir a restituição quem detiver o título quitado. Quanto à primeira proposta, pode-se encarar a previsão normativa como expresse comando, no sentido até de gerar um crédito executável em face de terceiro (caso não seja incluído no preço por motivos alheios à vontade do contribuinte), ou como simplesmente uma decorrência da “repercussão jurídica” que se opera com o princípio da não cumulatividade em ICMS e IPI<sup>543</sup>.

---

Imposto de Renda incidente sobre o faturamento, quando cobrado sobre o lucro presumido? Por outro lado, mesmo os tais impostos indiretos nem sempre têm seu ônus repassados aos preços, e, mais importante, eles, mesmo indiretos, são juridicamente pagos pelos contribuintes e apenas economicamente suportados pelos consumidores, ditos contribuintes ‘de fato’” (MACHADO SEGUNDO, Ainda a restituição..., op. cit., p. 234-235).

<sup>540</sup> MACHADO, Repetição do Indébito..., op. cit., p. 84.

<sup>541</sup> MACHADO, Repetição do Indébito..., op. cit., p. 84.

<sup>542</sup> MACHADO SEGUNDO, Ainda a restituição..., op. cit., p. 235.

<sup>543</sup> MELO, Tributação indireta..., op. cit., p. 78-79.

Quanto à segunda, parece apenas um acréscimo de formalidade, já que, em rigor, a “cártula” do contribuinte é justamente a guia de recolhimento paga pelo contribuinte legal. Seria equivalente a entrega desta guia para pagamento pelo adquirente do produto ou serviço, feito o registro bancário de que foi este último quem pagou e mantendo-a em sua posse. De mais a mais, sempre será necessário estabelecer um ou mais devedores específicos contra quem exigir o pagamento – seja a guia de recolhimento, seja a cártula de crédito.

RIBEIRO, de outra ponta, sustenta a legitimidade do contribuinte de direito de pleitear a repetição de indébito, sem a condição do não-repasse ou autorização do contribuinte de fato, porém garantido o direito deste último de buscar ressarcimento, em ação privada, do tributo que o contribuinte de direito “recuperou”<sup>544</sup>.

Demais disso, PINTO igualmente expõe uma ideia peculiar: a não recepção do art. 166 pela Constituição Federal, um vez que se trata de norma de direito privado, não podendo, em virtude disso, interferir nas relações público-tributárias<sup>545</sup>. Uma ideia próxima a isso já estava presente na obra de LUIZ AUGUSTO IRINEU FLÓRIDO, nos idos de 1987, que defendia se tratar de matéria privada a repetição de indébito tributário, pois o que foi pago indevidamente ou a maior não pode ser tributo, mas uma prestação não-tributária paga ao Estado cuja restituição cabe a quem foi prejudicado<sup>546</sup>.

Por derradeiro, a respeito da legitimidade do contribuinte de fato, FERNANDES mapeia a produção doutrinária, nacional e internacional, na qual há grande quantidade de sutis divergências.

Acolhendo a tese da repercussão econômica, o italiano ANTONIO PESENTI sustentava que o contribuinte de fato *se convertia* em sujeito passivo da relação tributária<sup>547</sup>. Como se viu, esta posição foi duramente criticada por ALFREDO A. BECKER, que

<sup>544</sup> RIBEIRO, O mito da juridicização..., op. cit., p. 378-384.

<sup>545</sup> PINTO, Adriano. Tributação indireta no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 33. Uma ideia similar está contida em AMARAL, embora não conclua pela não recepção do art. 166, quando afirma: “A prestação jurídica do substituído que paga ao seu substituto (via reembolso ou retenção na fonte) não é de natureza tributária, mas tão-somente de natureza privada (autonomia da vontade) ou particular. O substituído (o que devia ser o contribuinte de jure e de facto) não paga, pois, ‘tributo’ ao substituto” (AMARAL, Da Repercussão Econômica..., op. cit., p. 356).

<sup>546</sup> FLÓRIDO, Luiz Augusto Irineu. *A repercussão econômica dos impostos*. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1987, p. 76: “Ora, na ação de repetição de indébito não se cogita de dispensa do pagamento do tributo devido, mas da restituição de uma quantia de natureza não tributária, pelo que o Juiz não só pode, como deve, fundamentar a sua decisão em considerações de equidade. Aliás, a rigor, não precisam os adeptos da legitimidade ad causam do solvens recorrer ao argumento da autonomia do direito tributário, para dele expurgar os Juízos de equidade, típicos do direito privado, dado que a obrigação de restituir tributos indevidamente recebidos, como se viu, não é uma obrigação tributária”.

<sup>547</sup> FERNANDES, Luis Dias. *Repetição do Indébito...*, op. cit., p. 76-77.

considerava o adquirente figura estranha na relação tributária, tachando a proposta teórica de *impraticável e injurídica*<sup>548</sup>.

Sem embargo, na doutrina alemã, com os trabalhos de KÜHN e KUTTER, e na doutrina suíça, de BLUMENSTEIN, PERRET, ZWAHLEN, MUSY, ignorou-se totalmente o contribuinte de fato para a cogitação tributária, conhecendo-se apenas do devedor formal (contribuinte de direito)<sup>549</sup>.

No lado brasileiro, são elencadas as seguintes teses mais relevantes: (i) o contribuinte de fato tem legitimidade ativa para o pleito restitutivo (RICARDO LOBO TORRES e JOSÉ MORSCHBACHER<sup>550</sup>); (ii) ao contribuinte de fato cabe sub-rogar-se nos direitos do contribuinte jurídico ou apenas o direito de regresso contra este (GILBERTO DE ULHÔA CANTO); (iii) ao contribuinte de fato somente se outorga o poder de autorizar o contribuinte *de jure* a postular o indébito (ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA e RUBENS GOMES DE SOUZA); e (iv) o contribuinte de fato é instituto completamente estranho ao direito tributário (EDUARDO DOMINGOS BOTALLO<sup>551</sup> e BRANDÃO MACHADO)<sup>552</sup>.

<sup>548</sup> FERNANDES, *Repetição do Indébito...*, op. cit., p. 77.

<sup>549</sup> FERNANDES, *Repetição do Indébito...*, op. cit., p. 77-78.

<sup>550</sup> Em verdade, MORSCHBACKER entende que pode ocorrer a tributação indireta (repercussão do ônus tributário ao adquirente) tanto com os tributos diretos como com os indiretos, de modo que o credor do tributo indevido, para pleitear a restituição perante o Fisco, é o contribuinte de fato: “Dessa forma, a prova da assunção do encargo financeiro do indébito tributário, para efeitos do artigo 166 do Código Tributário Nacional, haverá de ser produzida:

a) nos impostos indiretos, com ressalva apenas das hipóteses excepcionais em que a norma jurídica de tributação, ou a suposta norma jurídica de tributação, ocorrer diretamente sobre a pessoa financeiramente visada pela tributação, ou suposta tributação;

b) nos impostos diretos, apenas naquelas hipóteses em que, excepcionalmente, ocorrer a tributação indireta, da pessoa visada pela tributação, ou suposta tributação. [...]

No que respeita aos impostos pagos indevidamente, sejam eles indiretos ou sejam eles diretos, pode-se afirmar, a nosso ver, hoje, com tranquilidade, que a relação jurídica material correspondente se estabelece, invariavelmente, entre o Estado, como sujeito passivo, devedor, e o contribuinte de fato, como sujeito ativo, credor [...]. É, sem dúvida, o contribuinte de fato o que experimenta o empobrecimento, o prejuízo, a diminuição patrimonial decorrente do pagamento de imposto indireto por parte do contribuinte legal, e, quando indevido, ele que se torna credor perante o Estado. [...]

Dessa forma, tratando-se de incidência ou imposição indireta da renda da comunidade, tanto nos impostos indiretos quanto nos impostos diretos, somente será parte legítima para pleitear a restituição, nos termos do artigo 166 do Código Tributário Nacional, o correspondente contribuinte de fato, ou seja, o que prove haver assumido o respectivo encargo financeiro” (MORSCHBACKER, *A restituição dos impostos...*, op. cit., p. 71, 83 e 97).

Em resumo, são, para MORSCHBACKER, as hipóteses de legitimidade ativa: (i) contribuinte de direito comprova que assumiu o ônus; (ii) contribuinte de direito junta autorização do contribuinte de fato; (iii) contribuinte de direito que junta instrumento dando conta de que o contribuinte de fato desistiu da restituição do tributo; (iv) contribuinte de fato comprova que assumiu o ônus (MORSCHBACKER, *A restituição dos impostos...*, op. cit., p. 104).

<sup>551</sup> Aqui, manifesta-se nossa divergência com o autor, pois, em artigo publicado, BOTALLO afirma categoricamente que: “Nessa hipótese, ocorre o nascimento de duas relações jurídicas: uma entre o sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte *de jure*) e o sujeito ativo da mesma obrigação, ou seja, o Poder

Além desses, SOARES DE MELO<sup>553</sup>, BRITO MACHADO<sup>554</sup>, COELHO<sup>555</sup> e DE ANDRADE e BARROS<sup>556</sup> sustentam a posição de que o contribuinte de fato tem legitimidade, para pleitear a restituição do tributo indireto, quando o contribuinte de direito não suportou o encargo. SIQUEIRA<sup>557</sup>, por outro lado, admite, sem restrições, a legitimidade ativa do contribuinte de fato. Como se viu, porém, a posição predominante nos tribunais superiores é de que somente o contribuinte de direito detém legitimidade ativa para pleitear a restituição, condicionada ao cumprimento dos requisitos do art. 166 do CTN, ressalva a situação específica do serviço concessionado.

### 3.3.4. Meios de prova do não-repasse

Como se viu na análise dos julgados do STF e do STJ, pelo menos três meios de prova foram acolhidos em juízo: (i) a contabilização do indébito tributário em conta destacada do ativo realizável, (ii) o tabelamento oficial das mercadorias e (iii) a manutenção de mercadorias em estoque.

No famoso “caso Bavária”, julgado no bojo do RE n. 58.290/SP em 17/06/1966, o advogado da empresa sustentou o argumento, que foi acolhido pelo relator Min. LUIZ GALLOTTI, de que “a companhia passara a escriturar separadamente, depois do julgamento do mandado de segurança, aquilo que devia e aquilo que não devia, porque já estava protegida por uma decisão judicial”. Dessa feita, deduz-se que “não se incorpora ao preço uma importância que ela, de antemão, sabia que não era devida, segundo decisão transitada em julgado”<sup>558</sup>.

Este método de comprovação, todavia, recebe muitas críticas da doutrina. FERNANDES, por exemplo, é taxativo ao afirmar que “referida contabilização do ônus

---

Tributante; a segunda, entre o contribuinte ‘*de jure*’ (que já aqui assume a posição do sujeito ativo) e o contribuinte ‘de fato’ (o adquirente de seu produto), que se torna o sujeito passivo de um *direito de crédito*, tendo por fundamento a primeira relação” (BOTALLO, *Repetição do indébito...*, op. cit., p. 259).

No mais, acredita-se que é impróprio agrupar na mesma categoria um autor que defende a tese da repercussão jurídica e, por isso, condiciona a repetição, apenas pelo contribuinte de direito, à prova do não-repasse ou à autorização do contribuinte de fato (BOTALLO) e outro autor que defende a irrestrição do direito à repetição pelo contribuinte de direito (BRANDÃO MACHADO), conforme exposto, em detalhes, ao longo deste Capítulo.

<sup>552</sup> FERNANDES, *Repetição do Indébito...*, op. cit., p. 79-86.

<sup>553</sup> MELO, *A tributação...*, op. cit., p. 249-250.

<sup>554</sup> MACHADO, *Tributação indireta...*, op. cit., p. 192-193.

<sup>555</sup> COELHO, *Tributação indireta...*, op. cit., p. 398.

<sup>556</sup> DE ANDRADE; BARROS, *A figura dos tributos...*, op. cit., p. 296.

<sup>557</sup> SIQUEIRA, *Tributação indireta...*, op. cit., p. 335.

<sup>558</sup> Op. cit., p. 486.



tributário em conta destacada do ativo realizável como crédito contra a Fazenda Pública, nada prova com relação à assunção ou repasse dele”. Vale dizer, justifica que nada “impediria o contribuinte legal de simultaneamente contabilizar o indébito em conta destacada do Ativo Realizável e repassá-lo, através do preço, ao adquirente”<sup>559</sup>.

Com efeito, a forma de contabilizar não obsta que o empresário atue economicamente de modo não fidedigno. Segundo BRANDÃO MACHADO, o problema está na confiança na *prova formal de assunção financeiro do tributo*, a qual “só pode produzir-se através da contabilidade do contribuinte” e “fica condicionada ao método que ele adote para contabilizar o custos dos seus bens e serviços”, de modo que, conforme sentença, o “formalismo da prova chega ao ridículo”<sup>560</sup>.

A lógica, todavia, é bastante simples. Consoante explica o autor, “se a receita global do solvens é suficiente para cobrir todos os custos, produzindo, ainda, um excedente, isso significa que no preço cobrado ao terceiro estão embutidos todos os encargos do seu negócio, inclusive, portanto, todos os tributos”<sup>561</sup>.

Demais disso, “a fungibilidade do dinheiro que compõe a receita do contribuinte não permite distinguir entre as parcelas componentes do preço”, ou seja, “sua identificação formal fica ao arbítrio do solvens, que pode, em vez de tributo, acrescentar o respectivo valor à sua margem de lucro, tornando, assim, imprestável a prova contábil, tão sofregamente exigida por alguns juízes”<sup>562</sup>.

Quanto ao tabelamento oficial de mercadorias, a sua primeira cogitação ocorreu no julgamento do ERE n. 47.624/ES, em 17/05/1967. Em voto-vencido, o Min. ELOY DA ROCHA ponderava que, no caso de produtos de preço tabelado no mercado internacional, como o café, a repercussão não era possível<sup>563</sup>.

A ideia é que o tabelamento não leva em conta os tributos nacionais incidentes e estes, devidos ou não, não podem majorar os preços além dos limites estabelecidos. Dessa forma, uma tributação adicional, que venha a ser declarada inconstitucional, só pode ser suportada pelo próprio contribuinte legal.

---

<sup>559</sup> FERNANDES, *Repetição do Indébito...*, op. cit., p. 67.

<sup>560</sup> MACHADO, *Repetição do Indébito...*, op. cit., p. 89.

<sup>561</sup> MACHADO, *Repetição do Indébito...*, op. cit., p. 89.

<sup>562</sup> MACHADO, *Repetição do Indébito...*, op. cit., p. 89. No mesmo sentido, FERNANDES afirma que “O fato, porém, a infirmar o valor da prova contábil reside justamente na fungibilidade do dinheiro que compõe a receita do contribuinte, que impede a feitura de uma distinção entre as parcelas eventual e verdadeiramente integrantes do preço” (FERNANDES, *Repetição do Indébito...*, op. cit., p. 61).

<sup>563</sup> Op. cit., p. 340.

Num primeiro momento, quando vigia apenas a Súmula n. 71 do STF, o argumento não foi acolhido. Todavia, em 06/02/1971, por ocasião do ERE n. 68.622/SC, relatoria do Min. ELOY DA ROCHA, a decisão foi absolutamente outra, garantindo-se a restituição do tributo indireto ao contribuinte legal no caso de mercadoria sujeita a tabelamento oficial de preços, pois o contribuinte não tem, na hipótese, condições de acrescentar o tributo ao preço. Logo, aplicando-se a já editada Súmula n. 546 do STF, o contribuinte, em tais circunstâncias, prova o não-repasse<sup>564</sup>.

No STJ, por obra do REsp n. 1.105.349/RJ, em 06/10/2010, o então relator, Min. LUIZ FUX, havia concedido o direito à repetição à empresa aérea TAM de valores de ICMS recolhidos indevidamente, ao mesmo argumento de que o valor dos bilhetes era tabelado, não se incluindo o tributo considerado indevido. Neste mesmo processo, contudo, foram opostos, em 28/03/2017, Embargos de Declaração, os quais, sendo julgados pelo novo relator, Min. NAPOLEÃO MAIA NUNES FILHO, alteraram a decisão para entendimento diametralmente oposto: a empresa aérea deveria comprovar o não-repasse e restou consignado, nas instâncias ordinárias, que tal prova não foi feita, razão pela qual o pleito foi negado.

Pouco mais de um ano antes, em 13/04/2016, no EREsp n. 1.191.469/AM, a massa falida da empresa aérea VASP buscava a restituição de ICMS incidente na venda de passagens aéreas, porém o relator não dispensou a prova do não-repasse do ônus tributário a fim de que a empresa pudesse pleitear a restituição de tais valores.

Neste caso, porém, um elemento novo e interessante é o fato de que o Chefe do Subdepartamento de Planejamento afirma não ter considerado o ICMS na formação do preço das passagens. Apesar de ser muito estranho isto ter acontecido, pois é a confissão de que não foi projetada uma margem de ganho real, seguindo a lógica adotada pela Corte Especial este dado deveria ter um peso decisivo na prova do não-repasse. Não foi, contudo, suficiente para a vitória do contribuinte.

Duas problemáticas surgem da prova do não-repasse por conta do tabelamento de preços. A primeira diz respeito à própria normalidade de se incluírem no preço tabelado todos os custos estimados, inclusive tributos, bem como uma margem de ganho razoável. Nessa hipótese, ao contrário de uma *pré-eliminação* do tributo no preço, há sua *pré-inclusão*, visto que o órgão fixador já o teria considerado.

---

<sup>564</sup> Tal entendimento foi confirmado no ERE n. 89.463/SP, perante o Tribunal Pleno, relator o Min. CARLOS MADEIRO, quinze anos depois, isto é, em 10/09/1986.

A segunda se refere à possibilidade de os contribuintes estabelecerem uma margem de ganho em patamar inferior ao determinado pelo órgão fixador de preços, “com o que, sem afrontarem os parâmetros ditados pelo tabelamento oficial, majorando os preços além dos níveis habituais, neles embutiriam naturalmente a carga tributária”<sup>565</sup>.

A causa disso, evidentemente, não está no altruísmo da empresa, mas no gozo de eventuais circunstâncias de mercado mais favoráveis que permitem preços mais atraentes do que os da concorrência. Isto é, desde despesas operacionais mais baixas, como mão-de-obra barata e incentivos fiscais regionais, até negociações de produtos em grande escala, reduzindo-se o custo unitário da mercadoria vendida.

Por derradeiro, a manutenção de mercadorias em estoque é outra forma, de natureza contábil, acolhida pelo Judiciário com o objetivo de provar o não-repasse do ônus do tributo indireto. Desta feita, recorde-se do RE n. 69.557/SP, em que se discutia a possibilidade de repetição, pelo importador, da “taxa de despacho aduaneiro” declarada indevida.

Na oportunidade, firmou-se a tese de que, havendo tributação indevida sobre mercadoria que o contribuinte aplica na indústria (no caso concreto, tratava-se de matéria prima para a indústria de borracha), ele pode pleitear a restituição do indébito, assumindo-se que, diante da ausência de revenda do produto importado, a transferência do encargo é inviabilizada.

No âmbito do STJ, por ocasião do REsp n. 1.087.562/BA, apreciou-se caso em que o contribuinte pleiteava, dentre outras coisas, a restituição do diferencial de alíquota de ICMS pago por conta da aquisição de peças e materiais utilizados na execução do serviço de transporte.

Apesar de, na espécie, tratar-se de “matéria-prima” do serviço prestado, tal como, no caso anterior, o produto importado era matéria-prima da indústria de borracha, a Corte Especial negou a legitimidade ativa para que a empresa de transportes recuperasse o tributo indevidamente pago, ao fundamento de que ela deveria provar a não transferência do encargo aos passageiros.

Assim, nota-se que ao menos a Segunda Turma do STJ não admitiu como meio de prova a manutenção do bem adquirido em estoque. Tecnicamente, a hipótese não é de manutenção no estoque (ativo circulante), mas no imobilizado (ativo não circulante) da empresa. Contudo, a *ratio* é a mesma: ao manter no patrimônio da empresa, não revendendo a terceiros, o repasse do tributo indireto, incidente na entrada, seria obstado.

---

<sup>565</sup> FERNANDES, *Repetição do Indébito...*, op. cit., p. 64.

Nada obstante, este meio de prova também não está imune a críticas. Primeiro, pois todo custo está sujeito à repercussão. Basta pensar como é contabilizado o tributo não-recuperável pago pelo adquirente de bem. Em vez de se destacar o tributo, como é feito com os tributos recuperáveis (ICMS incidente na venda, por exemplo), para depois abater com o tributo devido na revenda, o tributo não-recuperável não é destacado, permanendo no custo do bem.

Desse modo, se o bem for incorporado na indústria, é evidente que, na formação do preço do produto acabado, o custo das matérias-primas será considerado. Se o bem for para o ativo imobilizado, o seu custo poderá ser diluído, conforme a sua vida útil, no preço dos serviços prestados ao longo do tempo. Enfim, é ilusão pensar que este custo simplesmente não é repassado, quer de forma direta e imediata, quer de forma oblíqua e gradativa.

Segundo, mesmo a se admitir a plausibilidade da prova, aponta FERNANDES que surgirão muitas dificuldades “nos casos de bens que não possuam elementos individualizadores de sua procedência, sem qualquer numeração identificatória, como, p. ex., chapas de aço, de fórmica, madeiras etc, quando então praticamente impossível se dará a comprovação de sua manutenção em estoque”. Isto é, continua o autor, “mesmo o método do ‘FIFO’ (first in first out), pelo qual se presume que o estoque final existente na empresa corresponde às últimas entradas, não é capaz de equacionar perfeitamente a questão”<sup>566</sup>.

Pois bem, além desses métodos de comprovação aceitos em juízo, FERNANDES cogita da prova mediante a *manutenção de preços habituais*. Para tanto, é necessária “a juntada ao processo de fotocópias autenticadas de uma considerável quantidade de notas fiscais de venda de bens idênticos aos indevidamente onerados, extraídos ao tempo das alienações sub judice”, com o que se poderá demonstrar “a não-efetivação do repasse financeiro pela manutenção dos preços habituais”<sup>567</sup>.

Contudo, prossegue, à semelhança do que ocorre no tabelamento de preços, “o comerciante ou industrial, a despeito de estar operando com preços correspondentes aos normalmente executados”, poderia “tranquilamente neles fazer inserir a carga tributária, à vista de uma eventual redução de algum dos fatores componentes do custo do bem”<sup>568</sup>.

Em que pese esta hipótese restrita de redução dos fatores componentes do custo, a manutenção de preços habituais, por não depender do frágil controle contábil, mas ir no

---

<sup>566</sup> FERNANDES, *Repetição do Indébito...*, op. cit., p. 65.

<sup>567</sup> FERNANDES, *Repetição do Indébito...*, op. cit., p. 66. A propósito, JOSÉ MORSCHBACKER apresenta as mesmas quatro modalidades de prova com alguma variação de nomenclatura (MORSCHBACKER, *A restituição dos impostos...*, op. cit., p. 111-115).

<sup>568</sup> FERNANDES, *Repetição do Indébito...*, op. cit., p. 66.

verdadeiro instrumento de repercussão – o preço –, parece ser a modalidade de prova mais eficaz.

Considerando que a repercussão econômica somente pode ser encarada como um juízo de probabilidade, nunca de certeza, é razoável adotar o histórico de preços como presunção de repasse (ou não) do encargo tributário, quando for possível realizar o controle de algumas variáveis principais. Estas variáveis, porém, não podem se referir a situações peculiares de certos contribuintes (sob pena de inviabilizar a análise pela multiplicidade de variáveis), mas tão somente a circunstâncias setoriais de mercado<sup>569</sup>.

### 3.3.5. Nossa posição

A posição adotada neste trabalho abstrai das complexas questões relativas à repercussão (econômica ou jurídica), pois a ideia mesma de condicionar o direito à restituição do tributo indevido, a quem o recolheu aos cofres públicos, esbarra no princípio mais fundamental do Estado de Direito, a legalidade.

Conforme argumenta FERNANDES, se a Fazenda não necessita, para cobrar o tributo não recolhido, ir atrás do chamado “contribuinte de fato”, não há razão para que o contribuinte legal o faça para repetir o tributo que foi recolhido indevidamente<sup>570</sup>. A relação jurídico-tributária se trava entre sujeito passivo e Fisco, de modo que a relação privada subsequente com o adquirente (em que se transfere ou não o encargo econômico no preço) não tem relevância no momento de desfazer a primeira das relações. Se a restituição de qualquer outra despesa incluída no preço pago pelo adquirente não implica enriquecimento ilícito do vendedor, com o tributo não pode ser diferente, não há razão para tal *discrímen*.

Mas, antes de tudo o mais, a legalidade encerra a questão. Se a legalidade estrita implica o dever ao gestor público de não exigir dos particulares nada além do que a lei permite, um corolário lógico é de que nenhuma obrigação ilegal (ou inconstitucional, por extensão) pode subsistir. Ou seja, é um imperativo que o ato viciado seja desfeito, retornando-se ao *status quo ante*.

Todavia, caso prevaleça o disposto no art. 166 do CTN, seja pela dificuldade ou impossibilidade de encontrar o dito “contribuinte de fato”, seja pela precariedade ou inviabilidade da prova (diabólica) do não-repasse, seja, ainda, pelo mero juízo de

<sup>569</sup> No Capítulo seguinte, esta ideia será melhor desenvolvida.

<sup>570</sup> FERNANDES, *Repetição do Indébito...*, op. cit., p. 93-94

probabilidade inerente à aferição da repercussão, a obrigação ilegal, na imensa maioria dos casos, tende a se perpetuar.

Não é nem necessário recorrer ao argumento consequencialista (embora verdadeiro por inteiro) de que, com a manutenção do tributo indevido com o Fisco, há um estímulo à instituição sistemática de tributos viciados. A violação à legalidade parece direta e frontal, pois não é possível conceber a implementação da legalidade estrita senão extirpando da ordem jurídica todo ato contrário ou além da lei, restabelecendo, por conseguinte, tudo que era, porém deixou de ser em razão dele.

Em sentido semelhante, vale o registro dos seis argumentos de FERNANDES pela inconstitucionalidade do art. 166 do CTN: (i) afeta o caráter público da obrigação legal ao incluir pessoa estranha à relação jurídica tributária; (ii) contraria os artigos 121, 123 e 165 do CTN; (iii) ofende a legalidade, que compreende não só a atuação administrativa segunda a lei, mas o direito subjetivo de não ser exigido do indivíduo nada além da lei; (iv) carece de toda lógica a classificação dos tributos segundo o critério da repercussão econômica; (v) afronta o princípio da tutela jurisdicional e acesso ao Poder Judiciário ao exigir a impossível produção de prova negativa a respeito da transação; e (vi) atenta contra o princípio da igualdade, adotando-se posição apriorística em favor de um dos partícipes da relação jurídica tributária, no caso o Fisco, pois a mesma condicionante não beneficia o contribuinte<sup>571</sup>.

Esta compreensão, nada obstante, já se esboçava desde BRANDÃO MACHADO. Como argutamente se manifesta este autor, “o princípio da legalidade, em matéria de tributação, não é, portanto, apenas fio diretor do comportamento da administração pública, mas é também fonte do direito subjetivo dos indivíduos de pagar tão-só os impostos previstos na lei”. Vale dizer, “se a pretensão de quem paga o indébito tributário deriva, não do enriquecimento do Estado”, mas sim “da violação do seu direito, constitucionalmente protegido, de não ser tributado senão exatamente de acordo com a lei”, é vedado à lei complementar subordinar “o deferimento da pretensão do solvens à prova de que o tributo restituendo não tenha integrado o preço dos seus bens e serviços”<sup>572</sup>.

<sup>571</sup> FERNANDES, *Repetição do Indébito...*, op. cit., p. 118-119.

<sup>572</sup> MACHADO, *Repetição do Indébito...*, op. cit., p. 86. Na mesma toada, SCHOUERI sentencia: “Portanto, a restituição dos tributos indevidos baseia-se no próprio princípio da legalidade dos tributos: o contribuinte foi coagido a pagar o imposto ilegal. Deve, portanto, ver restituído aquilo que foi coagido a pagar ilegalmente. Não pode uma norma de natureza complementar, como o Código Tributário Nacional, limitar este direito que, repetimos, é assegurado por nossa Constituição. Já que o contribuinte pagou o imposto, cabe-lhe a restituição, não porque tenha sofrido empobrecimento, mas porque foi coagido a pagar ilegalmente” (SCHOUERI, *A restituição de impostos...*, op. cit., p. 45).

Ademais, prossegue, “costuma-se argumentar, em sua defesa, que o Código não autoriza a administração pública a cobrar tributo sem lei; autoriza-a apenas a não devolver o tributo cobrado ilegalmente”. Ora, trata-se de mero *contorcionismo retórico*, pois “autorizar a cobrança ilegal e autorizar a retenção do ilegalmente cobrado conduzem a uma mesma categoria lógica”, de modo que “a legitimidade da retenção do ilegal, admitida pelo Código, implica necessariamente a legitimidade do ato de cobrança, que a antecede”<sup>573</sup>.

Ao lado do argumento da legalidade, há, ainda, o do *objeto impossível*. De fato, como se vem desenvolvendo, há grandes dificuldades de estabelecer, *a priori*, o tipo de tributação apto a repercutir economicamente em terceiro não-contribuinte, sendo questão de preço assentada em juízo de probabilidade.

De outro lado, a tese da repercussão jurídica aporta um artificialismo inconcebível para tratar o fenômeno da repercussão. É, deveras, impossível estabelecer a *natureza repercutível* do tributo aprioristicamente, tampouco é plausível inferir uma *repercussão desejada* ou *presumida* pela norma a fim de estabelecer tal natureza.

Logo, como afirma DERENUSSON, “os tributos não se repercutem pela sua natureza, mas pelos fatores econômicos do mercado”, constituindo, por isso, “um erro a previsão do artigo 166 do CTN de atrair para o seu campo de incidência os tributos que por sua natureza admitem a repercussão do respectivo encargo financeiro”<sup>574</sup>. Um erro que – complementa-se – lhe custa a permanência na ordem jurídica.

Para finalizar, na esteira de SCHOUERI, tributos “fazem parte dos custos, não sendo procedente alegar-se o enriquecimento ilícito do contribuinte que, na melhor forma de direito, exige a repetição do indébito tributário”. Desse modo, “não houve transferência de ônus por parte do vendedor ao comprador, uma vez que este pagou aquele preço determinado pelo mercado”; e, caso “fosse menor o preço do mercado, ainda assim arcaria o vendedor com a carga tributária”<sup>575</sup>.

---

<sup>573</sup> MACHADO, Repetição do Indébito..., op. cit., p. 99.

<sup>574</sup> DERENUSSON, Paulo Emílio. *Quem paga o tributo? Repercussão econômica e a restituição do indébito tributário: uma conexão possível?* Dissertação (Mestrado). São Paulo: FGV, 2015, p. 85.

<sup>575</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *A restituição de impostos...*, op. cit., p. 44. Apesar deste registro, o autor parece ter alterado sua posição para acolher a tese da repercussão jurídica dos tributos, conforme última atualização da sua obra mais completa (SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 679).

#### 4. CONSIDERAÇÕES ELASTICIDADE-PREÇO PARA O CONTROLE DA SELETIVIDADE

“Nós simplesmente não podemos especular sobre todas as coisas que irão ou poderão eventualmente ocorrer se as pessoas reagirem de uma forma ou de outra a uma nova decisão. Mas nós podemos, contudo, ao menos perceber que elas têm o direito de considerar que o Direito seja aquilo que os tribunais dizem que ele é. As pessoas devem agir de acordo com o Direito e, quando elas agem de acordo com o Direito tal como os tribunais o interpretam, fica ao menos vedado aos juízes dizer que eles gostariam que isso não tivesse acontecido” (MACCORMICK, *Retórica e Estado...*, op. cit., p. 149).

No Capítulo precedente, teve-se o primeiro contato com o instituto da repercussão econômica, então envolvida com a problemática da restituição dos tributos indiretos.

A jurisprudência, neste enfrentamento, não deixou de se imiscuir no conteúdo econômico. Ainda que, da parte do STF, tenha sido uma análise opinativa e intuitivo-especulativa. E, da parte do STJ, uma análise simplista, incientífica e empregada segundo um critério de conveniência.

A doutrina, por sua vez, ora exerce um papel crítico das presunções jurídicas fundadas em retórica vazia de conformidade prática, ora insiste nos argumentos repletos de artificialismo asséptico, os quais, embora guiados pelo desejo de afirmação da autonomia jurídico-científica e pelo ideal de segurança jurídica, incorrem em crasso erro de construção de conteúdos não-gerados pelo Direito.

No Capítulo 2, viu-se que o conteúdo não-gerado exige um esforço interdisciplinar do exegeta, ordenado por um método, de modo a permitir uma interpretação subsidiada por dados da realidade regulada, porém se evitando que o jurista se aventure na produção de conhecimento que lhe é estranho ou se olvide das normas positivas que lhe limitam o escopo de análise e lhe condicionam as conclusões acerca do fenômeno estudado.

Neste quarto e derradeiro Capítulo, propõe-se um novo olhar sobre o fenômeno da repercussão econômica e suas implicações para além do art. 166 do CTN e o exaustivo debate da restituição tributária. Doravante, a preocupação restará em compreender se, como e por que a repercussão pode afetar a política tributária instituída, notadamente a implementação da seletividade, conforme determina a Constituição.

De início, examina-se de que forma a teoria econômica pode ser aproveitada na hermenêutica jurídica para se realizar a interpretação subsidiada por dados científicos da realidade regulada. Cogita-se das limitações que também a teoria econômica possui no estudo



e compreensão dos fenômenos, da superação do senso comum e da intuição, das consequências menos evidentes e da efetividade dos mecanismos interventores.

Em seguida, debuta-se o estudo da incidência econômica, o qual é ponto de partida para qualquer conclusão sobre a repercussão do ônus tributário no preço dos bens e produtos. Entre tantos fatores, desponta que a elasticidade da oferta e da procura é ferramenta analítica indispensável para se fazer estimativas e mensurações a propósito da repercussão, apurando-se, em termos probabilísticos, as tendências de repasse do ônus ao adquirente, absorção pelo produtor ou divisão entre as partes negociantes.

Por fim, cogita-se das implicações da repercussão no implemento da tributação seletiva. Primeiro, investiga-se se a norma tributária pode visar à capacidade econômica de sujeito alheio ao fato gerador, tendo em vista a realização de objetivos constitucionais extrafiscais.

Depois, perquire-se o método mais adequado, que possa ser respaldado pela comunidade jurídica, a fim de medir as probabilidades de repercussão do ônus e, pois, impactar o consumo e patrimônio do consumidor final. Nesse sentido, são comentados alguns estudos empíricos já realizados em diversos países que geraram frutos importantes na compreensão da repercussão conforme o tipo de bem tributado, a estrutura de mercado, as condições geopolíticas etc.

Em vias de conclusão, apresenta-se um modelo de controle jurídico da política normativa tributária. A efetividade passa a ser elemento imprescindível tanto na concretização de diretrizes superiores por normas infraordenadas quanto no resultado interpretativo que se proponha, mormente ao se tratar de intervenção jurídica em ambientes sociais complexos, cujas relações causais são de obrigatória ponderação quando se pretende testemunhar os resultados práticos prometidos pelo discurso jurídico.

#### 4.1. TEORIA ECONÔMICA APLICADA AO DIREITO

A ciência econômica trabalha com modelos matemáticos que buscam representar a dinâmica da cadeia de fatos e ações sucedidos na realidade. Ou seja, se X ocorre, então Y (provavelmente) sucederá. Dessa forma, o Direito pode se aproveitar desse potencial científico para, quando necessitar atingir um resultado (comando da ordem do “dever-ser”), entender qual a aplicação normativa que melhor coordena os elementos da realidade nesse sentido.

Como se vem dizendo, porém, a realidade é demasiado complexa, multifacetada, concorrendo tantas variáveis, conhecidas e desconhecidas, que nem todas as ciências, num esforço conjunto, poderiam equacioná-las em sua totalidade. Ora, nem isso, do ponto de vista prático, é desejável, pois, ainda que possível fosse, os custos certamente superariam em muito os benefícios do resultado.

Conforme as lições de FRIEDMAN, existe a situação de “uma teoria que seja conhecida por prover melhores previsões, mas apenas a um custo mais alto”, de modo que “os ganhos decorrentes da maior acuidade, a depender dos objetivos em mira, precisam então ser ponderados com os custos de obtenção”<sup>576</sup>. Isto é, ainda na esteira do renomado economista, *explicar muito com pouco*<sup>577</sup> é uma premissa metodológica, ainda que generalizável a todos os sistemas científicos, por demais cara à ciência econômica: trata-se de, mesmo em nível metalinguístico, ser eficiente.

Por isso, diz-se que, para compreender a realidade, a ciência deve, antes, reduzi-la. Nesse sentido, GICO JR. traz uma metáfora interessante para explicar esta contingência científica:

Um modelo científico é como um mapa. Ele pode ser mais ou menos realista, a depender das necessidades de seu usuário. Obviamente, quanto mais realista for um mapa, maior e mais difícil de lidar ele será. Assim, um mapa perfeito da cidade de São Paulo terá o mesmo tamanho da própria cidade, o que o tornará praticamente inútil. No mesmo sentido, quanto mais próximo da realidade for o modelo científico, mais complexo ele se tornará, até o ponto em que deixa de ser um modelo e se torna a própria realidade, quando então se torna inútil enquanto mecanismo de facilitação de compreensão. É por isso que se diz que para compreender o mundo é necessário reduzi-lo<sup>578</sup>.

A *facilitação de compreensão*, vale dizer, não é uma questão de comodidade, mas de utilidade. Vale dizer, se é muito difícil acessar os modelos explicativos, estes são pouco utilizados para testar hipóteses. Se poucas hipóteses são confirmadas ou rejeitadas, logo apenas de forma muito limitada o cientista poderá fazer previsões ou detectar as causas explicativas de acontecimentos passados.

Demais disso, é importante abandonar algumas velhas concepções epistemológicas no sentido de que os fatos comprovam as hipóteses. Com efeito, na esteira de SALAMA, “a evidência empírica pode ser utilizada tanto como ponto de partida (indicando a

<sup>576</sup> FRIEDMAN, *Essays in Positive...*, op. cit., p. 17. No original: A theory that is known to yield better predictions but only at a greater cost [...] The gains from greater accuracy, which depend on the purpose in mind, must then be balanced against the costs of achieving it.

<sup>577</sup> FRIEDMAN, *Essays in Positive...*, op. cit., p. 14.

<sup>578</sup> GICO JR., Ivo. *Introdução ao Direito...*, op. cit., p. 24.

situação de equilíbrio, de onde se infere as preferências dos agentes) quanto como ponto de chegada (quando se parte de um modelo para depois contrastá-lo com a realidade)<sup>579</sup>.

No entanto, adverte FRIEDMAN, a “evidência fática nunca ‘comprova’ uma hipótese”<sup>580</sup>. Diante da infinidade de espécies de eventos que sucedem na realidade, seria impossível dar-se por confirmada hipótese que necessitasse ser testada para todas aquelas espécies. Assim, continua o autor, a evidência fática “pode apenas não conseguir refutar a hipótese, geralmente o que se quer dizer quando se afirma, imprecisamente, que a hipótese foi ‘confirmada’ pela experiência”<sup>581</sup>, ou seja, no léxico popperiano, não foi falsificada.

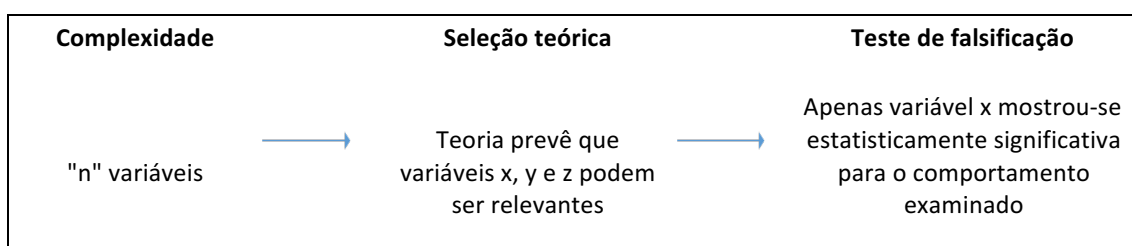


Figura 28 - Quadro 4.1. – Método de pesquisa eficiente

#### 4.1.1. Limitações da teoria econômica

Não obstante, a teoria econômica possui suas limitações. Notadamente no campo jurídico, não se pode esperar que a economia explique satisfatoriamente todas as condutas e fenômenos jurídicos. Nesse sentido, são valiosas as provocações de CALABRESI:

O que é o mundo do Direito, e pode a teoria econômica o explicar? E quando ela não o pode, o problema é que a regra jurídica é anacrônica, irracional, produto de relações já ultrapassadas ou até de explorações passadas? Ou podem estas regras se explicadas, e de fato aparentarem fazer bastante sentido, se a teoria econômica for alterada e ampliada?<sup>582</sup>

Em verdade, prossegue, “haverá momentos em que mesmo uma teoria econômica expandida não estará apta a explicar a realidade jurídica”<sup>583</sup>. E, ademais, “poderá haver ainda

<sup>579</sup> SALAMA, O que é pesquisa..., op. cit., p. 40.

<sup>580</sup> FRIEDMAN, *Essays in Positive...*, op. cit., p. 9. No original: Factual evidence can never "prove" a hypothesis.

<sup>581</sup> FRIEDMAN, *Essays in Positive...*, op. cit., p. 9. No original: Can only fail to disprove it, which is what we generally mean when we say, somewhat inexactly, that the hypothesis has been "confirmed" by experience.

<sup>582</sup> CALABRESI, *The future...*, op. cit., p. 13. No original: What is the world of law, and can economic theory explain it? And when it cannot, is the problem that the legal rules are outmoded, irrational, product of now-overcome relationships or even of past exploitations? Or can these rules be explained, and indeed be seen to make very good sense, if economic theory were altered and amplified?

<sup>583</sup> CALABRESI, *The future...*, op. cit., p. 5. No original: Of course, there will be times when even an expanded economic theory will not be able to explain legal reality.

momentos em que uma combinação de várias disciplinas, incluindo a Economia, será necessária para explicar o mundo tal como ele é”<sup>584</sup>.

Há vezes em que a própria ciência econômica, quando não assimila corretamente algumas nuances jurídicas e políticas, acaba entregando previsões válidas apenas sob pressupostos irrealistas de análise, como o de um mercado totalmente desregulado. Nessa linha, ARIDA fornece um exemplo assaz ilustrativo:

Iniciemos pelas razões econômicas. Surtos especulativos ensejam alocações insustentáveis de recursos; seu colapso traz consequências adversas como falências e desemprego. Em alguns casos, a manutenção do produto em seu nível potencial exige que o Banco Central atue no sentido de evitar que um surto especulativo adquira decisões exageradas. Tal atuação pode ocorrer através das formas estabelecidas de comunicação (como as atas do nosso Copom), da intervenção direta (variações na taxa de juros) ou de mudanças no quadro regulatório (como restrições à alavancagem ou margens em mercados futuros).

Consideremos agora razões normativas. A reversão de surtos especulativos, por seus efeitos sociais traumáticos, muitas vezes enseja resposta no plano normativo. Mudam as leis, o espírito que preside sua interpretação ou ambos. Normas visando a coibir excessos especulativos e medidas compensatórias tornam-se socialmente legítimas. O resultado é que o processo econômico natural que levaria ao equilíbrio marshalliano de longo prazo é interrompido. O equilíbrio de longo prazo marshalliano, atingido quando o efeito de todos os choques temporários já se fez inteiramente presente e constantes todos os demais aspectos, é uma abstração útil para caracterizar o modo pelo qual os mercados se autorregulam; é igualmente útil para se saber a tendência endógena do sistema de preços; mas nem sempre é um guia seguro para a política econômica, justamente porque ignora as mudanças no embasamento legal. E como muitas vezes as normas editadas para corrigir os efeitos de uma reversão de uma situação especulativa não têm cláusula limitada de vigência, as mudanças no embasamento legal suscitadas por uma situação econômica específica sobrevivem à circunstância que as criou<sup>585</sup>.

Assim, resta evidente que, no presente trabalho, não se crê na perfeição ou onipotência das pesquisas desenvolvidas na ciência econômica. Tal como deve ocorrer com qualquer outro conhecimento extrajurídico, a análise do jurista precisa ser crítica e questionadora, quedando-se apenas com as teorias que melhor resistirem.

#### 4.1.2. Senso comum e intuição

Sem embargo, no atual estágio de interação entre Direito e Economia, o problema maior não é o uso acrítico do conhecimento econômico, mas justamente sua subutilização. É que parcela expressiva dos juristas, em virtude de incompreensões e de uma cultura filosófica

<sup>584</sup> CALABRESI, *The future...*, op. cit., p. 6. No original: And there may even be times when a combination of various disciplines, including economics, will be needed to explain the world as it actually is.

<sup>585</sup> ARIDA, Pêrsio. A pesquisa em Direito e em Economia: em torno da historicidade da norma. In: ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel. *Direito & Economia: Análise Econômica do Direito e das Organizações*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 69.

relativista ao extremo, acaba negando ou não assimilando avanços reais que a ciência econômica aporta à concretização da norma jurídica.

Nesse diapasão, COOTER afirma que “muitos juristas se sentem desconfortáveis com generalizações feitas a partir de dados incompletos”, porém, continua, “eles não ficam confortáveis com generalizações feitas a partir de nenhum dado”<sup>586</sup>.

Em mais uma valiosa monografia, o professor da Universidade de Chicago complementa que “no Direito, a maioria das respostas vêm da intuição” e somente “no século XX, acadêmicos do Direito começaram a suplementar a intuição com ciência social”<sup>587</sup>.

Entretanto, prossegue, “em Economia e outras ciências sociais, previsões dizem respeito a probabilidades, não universalidades”, ou seja, “testes econométricos de hipóteses demandam numerosas observações para atingir relevância estatística, e ainda assim a dúvida persiste”<sup>588</sup>.

Desse modo, o jurista teme que seu raciocínio intuitivo, baseado em experiência leiga do funcionamento da realidade, seja substituído por apenas outra probabilidade, sem, pois, um ganho de certeza na aplicação do Direito. Contudo, a verdade é que este ideal de certeza, “vendido” pelo paradigma positivista formal, nunca se alcançou, nem tem a perspectiva de alcançar.

Todo juízo sobre futuras consequências é, sem sombra de dúvidas, probabilístico. Mas, entre as estimativas puramente aleatórias e intuitivas e aquelas fundamentadas em método científico, não se há de negar a superioridade destas.

Epistemologia Jurídico-Filosófica	Epistemologia das Ciências Sociais e Econômicas
<i>Conhecimento intuitivo secundado por outros juristas autorizados consolida o saber e garante a certeza da melhor solução jurídica possível</i>	<i>Conhecimento teórico deve ser testado até obter relevância estatística, formando um juízo de probabilidade acerca do comportamento dos fenômenos</i>

Figura 29 - Quadro 4.1.2. – Comparativo de paradigmas epistemológicos

<sup>586</sup> COOTER, *The Mortar Between...*, op. cit., p. 42. No original: Many lawyers are uncomfortable with generalizations from imperfect data, although they are comfortable with generalizations from no data at all.

<sup>587</sup> COOTER, Robert. *Maturing into Normal Science: The Effect of Empirical Legal Studies on Law and Economics*. *University of Illinois Law Review*, n. 5, 2011, p. 1.476. No original: In law, most of the answers come from intuition [...] In the twentieth century, legal scholars began to supplement intuition with social science.

<sup>588</sup> COOTER, *Maturing into...*, op. cit., p. 1.479. No original: In economics and other social sciences, predictions concern probabilities, not universals [...] Econometric tests of hypotheses require numerous observations to achieve statistical significance, and even then doubt persists.

Assim é que, segue explicando COOTER, o “Direito tradicionalmente carecia de teoria e método científicos para realizar tais previsões”, visto que “as tradições humanísticas dos acadêmicos do Direito utilizam da intuição e do senso comum para prever efeitos”<sup>589</sup>. Todavia, no que concerne à previsão de comportamentos, a “Economia supera a intuição jurídica tal como a ciência social supera o senso comum”<sup>590</sup>.

Poucas vezes, corrobora POSNER, as decisões judiciais “contêm referências explícitas a conceitos econômicos”. Entrementes, não raro “as verdadeiras bases das decisões jurídicas estão escondidas por detrás da retórica característica das opiniões”<sup>591</sup>.

Enfim, sustenta ÁVILA, fato é que “a doutrina não pode limitar-se a produzir enunciados vagos e imprecisos, nem se circunscrever ao apelo a princípios ou valores fundamentais, como se eles se tornassem realidade por proclamação ou por apologia”. A conscientização da necessidade do diálogo interdisciplinar ora proposto passa pela internalização de que “nenhuma ideia vaga e nenhum princípio fundamental se tornam realidade sem a intermediação de instituições e sem o fornecimento de critérios minimamente operacionais que lhes sirvam de orientação”<sup>592</sup>.

#### 4.1.3. Efeitos de segunda ordem

Relatam MACKAAY e ROUSSEAU o caso curioso da instituição do salário-mínimo na França. A ideia, então, de um piso salarial surgia com a constatação de que as pessoas não recebiam remunerações que lhes permitiam uma vida digna.

Como os autores afirmam, “a intenção era generosa: ajudar os mais pobres”. Porém, “qual foi o efeito? Aqueles que empregavam pessoas que recebiam valores inferiores

---

<sup>589</sup> COOTER, *The Mortar Between...*, op. cit., p. 22. No original: Law traditionally lacked a scientific theory and method to make such predictions [...] The humanistic traditions of legal scholarship predict effects by intuition and common sense.

<sup>590</sup> COOTER, *The Mortar Between...*, op. cit., p. 42. No original: For predicting behavior, economics surpasses legal intuition just as social science surpasses common sense. No mesmo sentido, GICO JR. afirma: “Assim como a ciência supera o senso comum, essa compreensão superior à intuição permite um exercício informado de diagnóstico e prognose que, por sua vez, é fundamental para qualquer exercício valorativo que leve em consideração as consequências individuais e coletivas de determinada decisão ou política pública” (GICO JR., *Introdução ao Direito...*, op. cit., p. 2).

<sup>591</sup> POSNER, Richard. *Economic analysis of law*. Chicago: Aspens, 2003, p. 25. No original: Contain explicit references to economic concepts [...] The true grounds of legal decisions are concealed rather than illuminated by the characteristic rhetoric of opinions.

<sup>592</sup> ÁVILA, *A doutrina e o direito...*, op. cit., p. 232.

ao mínimo salarial demitiram algumas delas ou contrataram número menor de novos empregados”<sup>593</sup>.

Em certos casos, a contribuição do empregado na produção não compensava o valor do salário-mínimo que lhe deveria ser pago. E, “diante da hipótese de ter mais empregados não demissíveis, e que recebem salário ‘muito’ elevado, a empresa ‘marginal’ corre o risco de cessar suas atividades, ou automatizá-las, contratando empregados mais qualificados e em menor número”<sup>594</sup>. Como resultado, menos postos de trabalho e estes poucos destinados a pessoas mais qualificadas e melhor remuneradas.

Instituído o salário-mínimo	Plano ideal	<i>Obriga-se o empregador a pagar salários mais dignos</i>	<i>Resolve-se o problema dos trabalhadores menos qualificados e mais sujeitos a remunerações alviantes</i>
	Plano concreto	<i>Empregador automatiza o modo de produção, reduzindo o número de trabalhadores não qualificados</i>	<i>Favorecem-se os trabalhadores mais qualificados para operar novas tecnologias</i>

Figura 30 - Quadro 4.1.3.-A – Caso do salário-mínimo na França

Há um paralelo desse raciocínio com o da translação dos tributos sobre a folha de pagamento (*payroll taxes*). Conforme explica CALIENDO, trabalhadores menos qualificados têm menos possibilidades no mercado, visto que a demanda por estes profissionais é bastante elástica (facilmente substituíveis por outros ou por máquinas), estando, pois, mais sujeitos a suportar a carga tributária sobre a remuneração. Já trabalhadores mais qualificados, em razão da escassez no mercado, têm uma demanda menos elástica por parte de empregadores (não são facilmente substituídos), de modo que estes últimos é que ficam mais suscetíveis a absorver o ônus tributário<sup>595</sup>.

Dessa maneira, de volta ao exemplo, os mais afetados pela instituição do salário-mínimo são os jovens sem experiência<sup>596</sup> e mulheres que retornam ao mercado de trabalho depois de longas ausências para cuidar de filhos pequenos. Logo, conclui-se que “o salário-

<sup>593</sup> MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. *Análise...*, op. cit., p. 2.

<sup>594</sup> MACKAAY; ROUSSEAU, *Análise econômica...*, op. cit., p. 2.

<sup>595</sup> CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise...*, op. cit., p. 105-106.

<sup>596</sup> “Um salário-mínimo muito elevado impede que esses jovens adquiram experiência ou formação prática na empresa mediante aceitação temporária de salário mais baixo, na expectativa de, em seguida, receberem salário melhor” (MACKAAY; ROUSSEAU, *Análise econômica...*, op. cit., p. 3).

mínimo, nesses grupos, cria desemprego e, eventualmente, os estimula a procurar trabalho não sujeito à restrição no mercado ‘cinza’ ou ‘negro’<sup>597</sup>.

Além disso, é importante que o juiz tenha em consideração que a aparente *justiça no caso concreto* pode levar a consequências contrárias à principiologia normativa no âmbito coletivo. Assim, SALAMA aponta que “é preciso olhar para além das consequências para um único indivíduo”, tendo-se “em conta as reações sistêmicas de um grupo ou classe de indivíduos para uma determinada regra jurídica (os chamados efeitos de segunda ordem das regras jurídicas)”<sup>598</sup>.

Para ilustrar seu argumento, o autor apresenta o seguinte quadro hipotético:

Uma regra jurídica que facilite a quebra de contratos de locação por locatários de baixa renda pode favorecer um locatário individualmente tomado em uma determinada disputa judicial contra seu locador (efeito de primeira ordem); mas a regra consubstanciada por tal corrente jurisprudencial irá também induzir os demais locadores a aumentarem o valor dos aluguéis cobrados de outros locatários de baixa renda para fazer frente ao maior risco de quebra de contrato, o que pode prejudicar toda uma classe de locatários (efeito de segunda ordem). De outro lado, a regulação de preços dos aluguéis estabelecendo tetos poderá privilegiar os locatários com aluguéis já em curso com contratos assinados (efeito de primeira ordem), mas provavelmente fará com que outros locadores diminuam a oferta de imóveis para locações futuras, causando falta de moradias (efeito de segunda ordem)<sup>599</sup>.

Como se vê, tanto os *efeitos de primeira ordem* quanto os de *segunda ordem* são avaliados perante a norma jurídica. Se, por alguma razão jurídica (interpretação em favor do hipossuficiente, por exemplo), o entendimento, isoladamente considerado num caso concreto, pela facilidade da quebra de contrato de locação possa ser mais adequado; a *generalização* dessa decisão, isto é, a perspectiva de aplicar o mesmo entendimento a todos os casos supervenientes, leva à piora da situação dos locatários hipossuficientes (aumento dos aluguéis), contrariando, pois, a própria razão jurídica que embasou a decisão.

---

<sup>597</sup> MACKAAY; ROUSSEAU, *Análise econômica...*, op. cit., p. 2. Os autores ainda comentam que esta hipótese foi confirmada em estudos sobre a alta de 10% do salário mínimo em Québec, Canadá, que levou ao aumento de desemprego para jovens e mulheres na ordem de 1,3%; bem como nos EUA, em que, nos anos 1950, o desemprego dos jovens estava na faixa dos 10% e atualmente está entre 15 a 20% para jovens brancos e 35 a 45% para jovens negros. No entanto, hoje não é apenas o salário-mínimo que afeta o desemprego, mas legislações antidiscriminação, rigidez trabalhista para demissões e conjunto de benefícios sociais operam no mesmo sentido (MACKAAY; ROUSSEAU, *Análise econômica...*, op. cit., p. 3 e nota de rodapé n. 5).

<sup>598</sup> SALAMA, O que é pesquisa..., op. cit., p. 39.

<sup>599</sup> SALAMA, O que é pesquisa..., op. cit., p. 39.



Facilitação da quebra contratual de locatário de baixa renda	Efeito imediato	<i>Favorece individualmente o locatário de baixa renda</i>
	Efeito futuro	<i>Induz o aumento dos preços de aluguéis, para cobrir o risco agravado da quebra de contrato, prejudicando a classe dos locatários</i>

Figura 31 - Quadro 4.1.3.-B – Efeitos de primeira e segunda ordem na facilitação da quebra contratual

Nessa ordem de ideias, um caso interessante foi julgado na ADI n. 1.946/DF, em 03/04/2003, sob relatoria do Min. SYDNEY SANCHES<sup>600</sup>. Tratava-se de situação muito difícil de saber se o art. 14 da Emenda Constitucional n. 20/1998 abrangeria o salário-maternidade (pago à gestante no seu período de afastamento). De um lado, o dispositivo previa, expressamente, que:

Art. 14 - O limite máximo para o valor dos benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201 da Constituição Federal é fixado em R\$ 1.200,00 (um mil e duzentos reais), devendo, a partir da data da publicação desta Emenda, ser reajustado de forma a preservar, em caráter permanente, seu valor real, atualizado pelos mesmos índices aplicados aos benefícios do regime geral de previdência social

Ou seja, falava-se genericamente em *benefícios do regime geral de previdência social*, os quais estariam submetidos ao novo teto de R\$ 1.200,00. Dessa maneira, não há dúvida de que, sendo o salário-maternidade um benefício previdenciário do regime geral, ainda que antecipado pelo empregador, o qual depois se compensa junto ao INSS, estaria alcançado pelo art. 14 da emenda.

Contudo, os ministros do STF acolheram o argumento do Partido Socialista Brasileiro (PSB) de que a aplicação deste dispositivo ao salário-maternidade importaria verdadeiro *estímulo* à não contratação de mulheres em idade fértil pelos empregadores, haja vista que a gestante tem direito ao recebimento do salário durante o período de licença (art. 7º, XVIII, da Constituição), porém o INSS estaria limitado ao reembolso de apenas R\$ 1.200,00 ao empregador, devendo este, pois, arcar com o saldo porventura necessário para completar o salário da trabalhadora.

<sup>600</sup> SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.946/DF. Rel. Min. Sydney Sanches. Tribunal Pleno. Requerente: Partido Socialista Brasileiro – PSB. Requeridas: Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. Julgado em 03/04/2003.

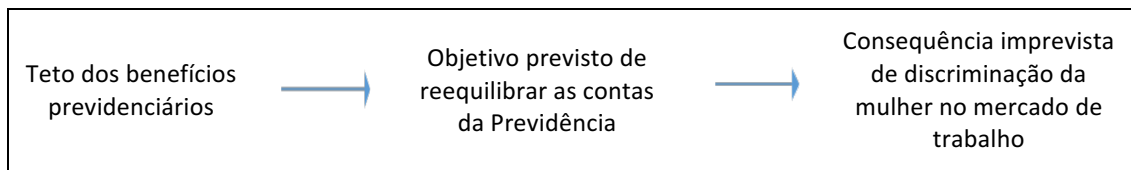


Figura 32 - Quadro 4.1.3-C – Consequências imprevistas na Emenda Constitucional n. 20/1998

Dessa maneira, a limitação do reembolso do salário-maternidade feriria os mais basilares princípios da ordem constitucional, notadamente a igualdade (art. 5º, I) e a não-discriminação do trabalhador em razão do sexo (art. 7º, XXX). Em virtude disso, ARGUELLES, comentando o julgado, extrai as seguintes conclusões:

Neste caso, a inconstitucionalidade da norma só pode ser compreendida a partir do argumento consequencialista esgrimido pelo PTB<sup>601</sup> e acolhido pelo STF: embora à primeira vista a EC/98 pareça garantir um direito da mulher, no longo prazo o seu impacto na realidade dificultará a inserção das mulheres férteis no mercado de trabalho. Em outras palavras: é a consequência da existência da norma que a torna inconstitucional, mesmo que o seu texto ou a sua conexão de sentido sejam compatíveis com o resto da Constituição. O que parece ficar explícito nesse caso é uma maneira específica de cumprir o dever de fidelidade às normas jurídicas envolvidas. [...]

Mas é igualmente certo que, se levarmos em consideração o estado de coisas gerado pela aplicação da norma em questão, a EC/98 promovia um estado de coisas contrário ao exigido pela igualdade entre homens e mulheres<sup>602</sup>.

Por derradeiro, já no campo tributário, FOLLONI e SIMM exemplificam a importância do efeito prático para a *extrafiscalidade*. Isto é, afirmam que “o aumento ou a redução de alíquotas de tributos, com o fito de modificar comportamentos nem sempre alcança os objetivos almejados pelo Estado”<sup>603</sup>, de modo que fica sem sentido a modificação das alíquotas.

Dessa maneira, prosseguem, “é significativo o caso de aumento do Imposto sobre Operações de Crédito para as operações financeiras efetuadas fora do Brasil com cartão de crédito”. Neste caso, pôde-se constatar que, “mesmo com o aumento da tributação sobre tais operações, as compras efetuadas por brasileiros no exterior continuaram altas”, de sorte que “outras causas, para além do aumento do imposto, influenciaram no comportamento dos turistas brasileiros”. Em virtude disso, a análise jurídica da extrafiscalidade precisa ter em conta que “não há causalidade automática entre aumento do tributo e desincentivo eficaz do comportamento”<sup>604605</sup>.

<sup>601</sup> Aqui, um pequeno equívoco na definição do partido, que, na verdade, é o PSB – Partido Socialista Brasileiro, e não o PDT – Partido Democrático Trabalhista.

<sup>602</sup> ARGUELLES, Argumentos Consequencialistas..., op. cit., p. 9-10.

<sup>603</sup> FOLLONI; SIMM, Direito Tributário..., op. cit., p. 57.

<sup>604</sup> FOLLONI; SIMM, Direito Tributário..., op. cit., p. 57.

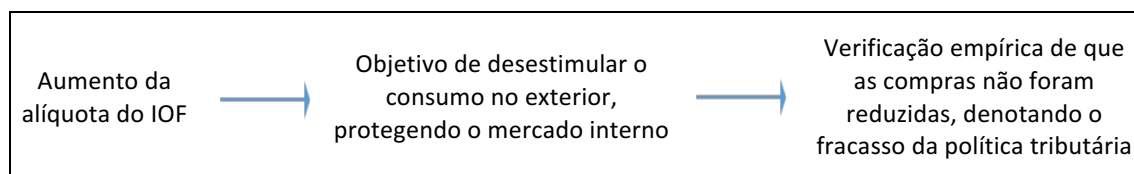


Figura 33 - Quadro 4.1.3.-D – Objetivos extrafiscais frustrados

Para concluir, extrai-se desses exemplos, na esteira de MACKAAY e ROUSSEAU, que o jurista deve atentar a que “os cidadãos não ficam passivos diante da mudanças de regras às quais são submetidos”, levando “qualquer um a indagar se deve adaptar seu comportamento e, em caso afirmativo, em que direção”<sup>606</sup>.

Mais que isso, deve ficar clara a noção de que “a regra de direito não controla, diretamente, o comportamento das pessoas”, vale dizer, “as pessoas continuam livres para reagir como entenderem e não, obrigatoriamente, no sentido desejado pelo legislador, assumindo, claro, as consequências”<sup>607</sup>.

Portanto, é chegada a hora de se reconhecer que “entender o direito implica entender o movimento próprio das ‘peças’ que é programado para reger”, isto é, “conhecer o ser humano e compreender suas interações com os demais” e, assim, “ser possível prever os efeitos essenciais de uma nova lei e entender por que não atinge os objetivos previstos”.

Dessa maneira, deve-se ter presente, na análise jurídica, as seguintes indagações: caso a legislação indutora de comportamento não atinja sua finalidade, ainda é possível considerá-la compatível com a ordem jurídica cuja teleologia exige a promoção do estado de coisas não atingido? Ou seja, é válida apenas por mostrar boas intenções, ainda que desesperançosamente inefetiva?

<sup>605</sup> Outro exemplo sobre frustração da política tributária fornece EDGARD ALLIX. Segundo o autor, “suponhamos que o legislador tenha taxado a riqueza imobiliária e que, visando de outra parte à riqueza mobiliária, institua um imposto sobre os alugueis a cargo dos locatários. Se os locatários conseguirem transferir o imposto aos proprietários ao obrigá-los a reduzir os alugueis, não somente a riqueza mobiliária não é atingida, o que a favorece em face da riqueza imobiliária, ainda esta última será onerada duas vezes em vez de uma pelo imposto” (ALLIX, Edgard. *Traité élémentaire...*, op. cit., p. 568-569). No original: Pour prendre un exemple théorique, supposons que le législateur ait imposé la richesse immobilière et que, voulant d’autre part atteindre la richesse mobilière, il mette un impôt sur les loyers à la charge des locataires. Si les locataires arrivent à le reverser sur les propriétaires en les obligeant à réduire les loyers, non seulement la richesse mobilière n’est pas atteinte, ce qui la favorise déjà par rapport à la richesse immobilière, mais, de plus, cette dernière se trouve frappée deux fois au lieu d’une par l’impôt.

<sup>606</sup> MACKAAY; ROUSSEAU, *Análise econômica...*, op. cit., p. 5.

<sup>607</sup> MACKAAY; ROUSSEAU, *Análise econômica...*, op. cit., p. 5.

Como se vem demonstrando, as respostas devem ser negativas, pois é um pressuposto de aplicação correta da norma a realização de suas finalidades, no todo ou em parte, na realidade que o Direito intervém e da qual tira sua razão de existir.

#### 4.1.4. Promoção de um estado de coisas

A promoção de um estado de coisas nada mais é que a interpretação finalística da norma jurídica levada a sério. Ou seja, em vez de apenas analisar se a intenção da norma é compatível com o ordenamento jurídico, passa-se a verificar se a configuração normativa é apta para atingir um determinado estado de coisas almejado.

Sobre a promoção de um estado de coisas pela norma jurídica, ARGUELLES explica que “nem todas as normas jurídicas instituem de forma imediata a obrigatoriedade de um curso de ação”. Todavia, “em muitos casos, o que o aplicador do direito tem diante de si é um comando que torna obrigatória a consecução de um estado de coisas determinado, sendo obrigatórias as condutas (indeterminadas) que levem a este estado de coisas e vedadas aquelas que o impeçam de ser atingido”<sup>608</sup>.

Desse modo, a “constatação é especialmente verdadeira quando se precisa aplicar normas que não descrevem de forma imediata quais condutas devem ser tomadas, mas sim o estado de coisas a ser promovido”, ou seja, “o caso das normas de estrutura principiológica”<sup>609610</sup>.

Sob essa lógica, portanto, o controle da criação de norma jurídica hierarquicamente inferior ou controle da própria interpretação normativa seria muito mais eficaz. Isto é, partindo-se da premissa de que “os princípios determinam um estado ideal de coisas”, a proposta exegética ou a norma que se pretende instituir será adequada à medida que a conduta daí resultante contribua para a concretização desse *ideal de coisas*<sup>611</sup>.

<sup>608</sup> ARGUELLES, Argumentos Conseqüencialistas..., op. cit., p. 12-13.

<sup>609</sup> ARGUELLES, Argumentos Conseqüencialistas..., op. cit., p. 13.

<sup>610</sup> O autor ainda menciona que a interpretação sistemática entre as normas cujos espectros de incidência se interseccionem implica uma *combinação teleológica*, i. e., pressupõe encontrar um denominador comum a respeito do estado de coisas que as normas, em seu conjunto, visam a alcançar: “Além disso, em casos de interdependência entre os estados de coisas deonticamente caracterizados por normas distintas, os argumentos conseqüencialistas podem funcionar como argumentos sistemáticos (“contextuais”, nos termos de Ávila), pois tratam da combinação teleológica entre outros princípios e a norma objeto de interpretação” (ARGUELLES, Argumentos Conseqüencialistas..., op. cit., p. 13).

<sup>611</sup> ARGUELLES, Argumentos Conseqüencialistas..., op. cit., p. 13.

Nessa toada, SALAMA narra uma situação em que dado estado de coisas almejado não seria alcançado pela configuração normativa proposta. Trata-se do Projeto de Lei nº 45/2006, apresentado pela Senadora Maria do Carmo do Nascimento Alves (DEM/SE), cuja intenção era acrescentar ao Código de Defesa do Consumidor (CDC) “um dispositivo que facultaria ao consumidor antigo de produtos e serviços executados de forma contínua, a seu critério, exigir a concessão de benefícios que são oferecidos pelos fornecedores para a adesão de novos consumidores”<sup>612</sup>.

Exemplificativamente, “se uma operadora de telefones celulares oferecesse uma promoção de um mês de uso gratuito do telefone celular para novos consumidores, os consumidores antigos teriam o direito de exigir o mesmo benefício”. À primeira impressão, “o intuito da medida seria, naturalmente, o de proteger os consumidores”<sup>613</sup>.

Contudo, prossegue SALAMA, “a verdade é que, se o projeto for aprovado, dificilmente atenderá seus muito louváveis fins de proteger os consumidores, e o ferramental teórico da disciplina de Direito e Economia nos ajuda a entender o porquê”. Vale dizer, uma vez que as promoções teriam de ser estendidas, por lei, aos consumidores antigos, “tais promoções ficariam muito mais custosas para as empresas e, dessa forma, bem menos atrativas”, de modo que “as empresas serão induzidas a competir de outras formas (por exemplo, realizando campanhas publicitárias) ao invés de concederem descontos”<sup>614</sup>.

Portanto, para o bem ou para o mal, o estado de coisas obtido seria justamente o oposto do que, aparentemente, almejava a senadora, i .e., a extensão das promoções a todos os consumidores (antigos e novos), pois elas simplesmente tendem a ser extintas.

Igualdade entre consumidores novos e antigos nas promoções	Estado de coisas almejado	<i>Ampliação dos preços reduzidos a todos os consumidores</i>
	Estado de coisas provável	<i>Redução ou eliminação de promoção de preços como estratégia de marketing</i>

Figura 34 - Quadro 4.1.4 – Estado de coisas almejado x estado de coisas provável

<sup>612</sup> SALAMA, O que é pesquisa..., op.cit., p. 25.

<sup>613</sup> SALAMA, O que é pesquisa..., op.cit., p. 25-26.

<sup>614</sup> SALAMA, O que é pesquisa..., op.cit., p. 26.

De mais a mais, é com razão que o autor afirma que “as indagações sobre a conexão entre os meios e os fins parece uma empreitada intrinsecamente descritiva”<sup>615</sup>. Veja-se, o meio é a própria lei e os fins nada mais que os objetivos deduzidos do conteúdo legal.

Assim, no caso em questão, a teoria econômica não serve para definir o que é melhor para as relações consumeristas; isto já foi definido pela autora do projeto de lei. Todavia, uma análise mais cuidadosa revela que os fins visados pela norma proposta não serão atingidos mediante a regulação que institui. Noutras palavras, sem julgar a correção das intenções, adverte-se que os mecanismos legais não lograrão êxito na promoção do estado de coisas que se busca ver presente na realidade.

Nos tópicos seguintes, será trabalhado o caso específico da seletividade, aplicando-se o instrumental econômico a fim de determinar a eficácia da norma tributária na promoção do estado de coisas almejado. Como se viu no Capítulo dedicado ao estudo da repercussão, a norma tributária, por vezes, ao onerar o contribuinte, busca atingir terceiro. Na hipótese da seletividade, isto fica evidente, porém a efetividade dos intentos normativos passa pelo exame das circunstâncias fáticas que interagirão com a incidência normativa.

#### 4.2. NOVAS PERSPECTIVAS: A INTERDEPENDÊNCIA ENTRE A RELAÇÃO ELASTICIDADE-PREÇO E A EFETIVA REPERCUSSÃO DO ÔNUS TRIBUTÁRIO

A seletividade pressupõe a repercussão econômica do tributo indireto, seja o IPI, seja o ICMS, que são as hipóteses previstas na Constituição, respectivamente nos artigos 153, §3º, inciso I e 155, §2º, inciso III.

Em razão disso, CARRAZZA afirma que “o princípio da seletividade tem por escopo favorecer aos consumidores finais, que são os que, de fato, suportam a carga econômica do IPI e do ICMS”, ou seja, “não leva em conta os interesses do produtor (contribuinte de direito), mas os do consumidor final (contribuinte de fato)”<sup>616</sup>.

De igual modo, TORRES sustenta que tal “valoração jurídica leva sempre em consideração a pessoa do consumidor e não a do contribuinte de direito nem as qualidades intrínsecas do produto”. Isto é, tomando-se o caso do IPI, “é tributo sobre o consumo e a seletividade constitui especial manifestação do princípio da progressividade”; logo, “os

<sup>615</sup> SALAMA, O que é pesquisa..., op.cit., p. 25.

<sup>616</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 117 e p. 343.

incentivos e as desgravações fiscais se concedem, portanto, em homenagem ao consumidor e à utilidade que lhe oferece o produto industrializado”<sup>617</sup>.

Em atualização da obra de BALEEIRO, DERZI argumenta que os princípios da seletividade e da não cumulatividade “somente podem ser explicados ou compreendidos pelo fenômeno da translação, uma vez que a redução do imposto a recolher [...] se destina a beneficiar o consumidor, por meio da repercussão no mecanismo dos preços”<sup>618</sup>.

Não fosse por isso, prossegue, “tais impostos têm ainda a função de ser neutros nem deformando a competitividade, a formação de preços ou a livre concorrência”. De conseguinte, “não podem onerar o agente de mercado que atua sujeito às leis de mercado, ou seja, o contribuinte (o comerciante), mas são suportados pelo consumidor”. Enfim, conclui: “não apenas há uma aceitação jurídico-constitucional da repercussão do encargo financeiro, mas ainda um comando de autorização e até de determinação de transferência”<sup>619</sup>.

Esta ideia de que a lei – o instrumento jurídico – pode determinar como se desenvolverão as relações econômicas em livre mercado é, porém, ilusória. A norma pode exigir o destaque do tributo em nota fiscal de compra ou autorizar crédito de tributo ao adquirente-contribuinte: em qualquer situação, tratando-se de preço, serão fatores econômicos que dirão se a parcela relativa ao tributo (custo imposto pelo Estado) foi absorvida pelo vendedor ou repassada ao comprador.

Como relembra AMARAL, a presunção de repasse decorre do conceito de *repercussão jurídica*. No caso do IPI, por exemplo, “sucede quando o legislador, pretendendo alcançar um certo contribuinte (o consumidor, no IPI, p. ex.) verifica a impraticabilidade da exação fiscal, dada a multiplicidade de obrigados”. Assim, elege “outro sujeito passivo da relação jurídico-tributária cuja posição perante a ocorrência do fato gerador possibilite melhor exação do tributo (o produtor, no IPI)”. Em resumo, “consumidor será o substituído e o produtor será o substituto legal, no exemplo do IPI”<sup>620</sup>.

Quando da análise da jurisprudência do STJ a respeito da restituição dos tributos indiretos, viu-se esta construção teórica ganhar adesão. No entanto, o raciocínio era deveras paradoxal.

De um lado, a repercussão jurídica supõe a transferência do encargo tributário do contribuinte ao adquirente, e isto ainda que, de fato – ou seja, economicamente falando –, o

<sup>617</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 18, março 1997, p. 97.

<sup>618</sup> BALEEIRO, *Direito tributário...*, op. cit., p. 1.304.

<sup>619</sup> BALEEIRO, *Direito tributário...*, op. cit., p. 1.304.

<sup>620</sup> AMARAL, Luiz. Da Repercussão Econômica..., op. cit., p. 356.

repassa não ocorra. Por outro, a jurisprudência permite, à luz da Súmula n. 546 do STF, que o contribuinte legal prove o não-repassa.

Não faz sentido que o fato econômico seja irrelevante para a presunção relativa, mas absolutamente relevante para a contraprova. Além disso, ao se associar a repercussão com o princípio da não cumulatividade, ou seja, o próprio crédito apurado da operação representar a transferência, seria um contrassenso admitir a prova de não-repassa do tributo, já que o repassa seria um fato inquestionável, decorrente do mecanismo legal.

Em verdade, não é razoável interpretar a Constituição como se ela pretendesse controlar fenômenos econômicos cujo controle, com efeito, escapa à regulação jurídica. Não é possível extrair uma conclusão implícita (v.g., a Constituição pressupõe a repercussão) quando tal pensamento carece de base científica.

O próprio RUBENS GOMES DE SOUSA, autor do anteprojeto do CTN, escrevia que “a translação dos impostos indiretos em geral é sempre um fenômeno econômico e não jurídico”. Com efeito, “mesmo quando existem disposições legais tornando obrigatória a cobrança do imposto do comprador, a lei que em definitivo regerá o caso será sempre a lei da oferta e da procura”. Desse modo, a depender das condições de mercado, “revendedor ou fornecedor será eventualmente obrigado a suportar pessoalmente o imposto, através de um reajustamento dos seus preços de venda, desaparecendo assim o caráter indireto do tributo”<sup>621</sup>.

Ademais, o sistema não cumulativo não depende de estar pressuposta a repercussão. Pode ser simplesmente uma maneira de evitar que haja mais de uma tributação sobre a mesma base, onerando-se as operações subsequentes apenas no que agregarem de base (preço). Sem embargo, se o comprador forçar o vendedor a baixar seu preço de venda para que este arque com o tributo, ou será o contrário, o vendedor acrescentando o ônus ao preço, ou, ainda, se o ônus será suportado em parte por cada um dos agentes econômicos, isto não tem qualquer influência na logística do creditamento.

O princípio da seletividade, por outro lado, depende da ocorrência da translação ao consumidor final. Todavia, como é inevitável que em algumas situações, por fatores econômicos não controláveis pela norma jurídica, a translação não suceda, é aconselhável nesses casos não orientar a tributação segundo este critério.

<sup>621</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais sobre impostos de consumo. *Revista de Direito Administrativo*, v. 10, out-dez 1947, p. 61-62.

<sup>622</sup> Embora não seja amplamente utilizada, MORSCHBACKER realiza uma sutil diferenciação entre repercussão econômica (aumento de preços dos produtos em geral) e transferência do encargo financeiro (apenas com a venda do bem onerado) (MORSCHBACKER, *A restituição dos impostos...*, op. cit., p. 110).



O tributo continua sendo *seletivo*. Porém, para alguns produtos ou em dadas circunstâncias, a seletividade é inoperante. Não obstante, para todos os demais casos, em que seus objetivos podem ser alcançados, tal princípio deve, obrigatoriamente, ser implementado.

Aliás, em nenhum momento a Constituição determina que todos os produtos, sem exceção, devam sofrer tributação diferenciada, tampouco isto é sugerido quando, ao lado da leitura do texto constitucional, o intérprete estiver atento à projeção de um estado de coisas factível.

Malgrado estas ponderações, a doutrina jurídica especializada aparenta ignorar as forças de mercado determinantes para se operar uma tributação que vise à capacidade contributiva do consumidor final<sup>623</sup>. Por vezes, até assume como fato certo e incontroverso que os aumentos e reduções tributárias refletirão, respectiva e proporcionalmente, aumentos e reduções do preço<sup>624</sup>.

#### 4.2.1. Raciocínio intuitivo vs paradigma científico

Quando o tema da repercussão era cogitado no âmbito do STF, não era tratado com o artificialismo de uma presunção jurídica irrazoável, porém o trato do conteúdo econômico se deu de maneira muito mais intuitiva do que científica.

No RE n. 58.290/SP, em que se entendeu não ter havido a repercussão porque o contribuinte destacava na sua contabilidade a quantia do tributo indevido como *ativo realizável*, a decisão parece nem ter se servido da intuição, mas de pura especulação psicológica a respeito da conduta do contribuinte. Vale dizer, o registro, por si só, indica tão somente que o contribuinte tem a expectativa de recuperar o tributo, mas não de, em função disso, abrir mão de incluir o tributo no preço.

No RE n. 45.977/ES, inverteu-se a presunção em favor do contribuinte, reconhecendo-se que este não teria como repassar o tributo indevido, já que recaía apenas sobre os contribuintes do Estado do Espírito Santo e estes deveriam competir, de forma intensa, com contribuintes de outros Estados-membro. Logo, se o contribuinte capixaba resolvesse majorar seu preço, a fim de repercutir o ônus do tributo, perderia mercado e

---

<sup>623</sup> Cf. VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre produtos industrializados: atualidade, teoria e prática, *I Congresso Internacional de Direito Tributário*: “Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário”, 1998, p. 554-557. DO VALLE, Maurício Dalri Timm. O princípio da seletividade do IPI. *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais*, Curitiba, n. 17, 2012, p. 456-473.

<sup>624</sup> Por todos, v. RIBEIRO, O mito da juridicização..., op. cit., p. 376-377.

acabaria não vendendo. Em consequência disso, a única conclusão plausível seria de que o tributo foi absorvido pelo vendedor.

Apesar de a afirmação soar razoável, é demasiado frágil basear uma decisão jurídica em premissas econômicas não comprovadas, sem terem sido objeto de estudo empírico, nem apoiadas em fundamentação teórica de economistas reconhecidos na comunidade científica. Os fatores que influenciam a translação do ônus são complexos – no sentido próprio da palavra, pois tomam parte muitas variáveis –, de modo que qualquer conclusão acerca de sua (in)ocorrência impescinde de argumentação qualificada.

Já no STJ, a Corte, quando do exame de provas do não-repasse, demonstrou incoerência, além de pouca preocupação com elementos econômicos. No EREsp n. 1.191.469/AM, por exemplo, o próprio órgão fixador de preço de passagens aéreas emitiu nota admitindo que não computara o ICMS na formação do preço das passagens, o que vinha a subsidiar a tese da não-repercussão defendida pela companhia aérea. Porém, a Primeira Seção não se deu por satisfeita e negou legitimidade ativa para a restituição do imposto.

Por outro lado, no REsp n. 1.642.250/SP, a Segunda Turma do STJ aceitou a argumentação da Empresa Brasileira de Correios no sentido de que o Ministério da Fazenda, ao determinar os preços postais, não incluía o valor do tributo, pois sempre soube que era indevido. O raciocínio, porém, é viciado em razão de pelo menos dois aspectos evidentes.

Primeiro, não foi referido no acórdão qualquer declaração oficial do Ministério da Fazenda com esse teor. Segundo, seria extremamente temerária a conduta do gestor público, de excluir o custo do tributo sem que houvesse a pacificação jurisprudencial quanto à sua incidência, sujeitando a empresa pública a possíveis déficits, uma vez que, na esfera jurídica, é plenamente possível existirem opiniões divergentes sobre o mesmo assunto, sustentadas por juristas igualmente renomados, sem que a prevalência judicial de uma implique a desvalia da outra. Logo, não podendo ter a certeza do resultado do julgamento no STJ, é irrazoável presumir que o gestor teria agido tão imprudentemente.

#### 4.2.2. Teoria da incidência econômica

A despeito da maneira simplicista pela qual se tratou diversas vezes o tema da repercussão, no âmbito da ciência econômica sempre foi levado muito a sério, desenvolvendo-se no bojo da teoria da incidência econômica dos tributos.

De início, o aparato conceitual utilizado distingue a incidência “estatutária” da incidência “econômica”. A primeira para designar o que, em termos jurídicos, se denomina simplesmente por incidência tributária, ou seja, o fato que enseja a cobrança do tributo em face do sujeito passivo definido em lei. A segunda, por outro lado, para designar o sujeito (pessoa natural ou jurídica) que efetivamente suportará o ônus do tributo, é dizer, sofre a redução patrimonial em função da exigência tributária.

O contribuinte econômico (quem suporta o ônus) pode se confundir com o contribuinte legal (sujeito passivo da obrigação tributária) ou não, nesta última hipótese sendo terceiro, vinculado de alguma forma ao fato/ato tributado, a quem é transferido, via mecanismos de mercado, o custo do tributo.

Em boa síntese, SCHOUERI explica que “a teoria da incidência econômica tributária visa a investigar se existe, ou não, coincidência entre a pessoa juridicamente atingida pela tributação e aquela que efetivamente suporta o encargo tributário”<sup>625</sup>.

Pois bem, expôs-se no terceiro Capítulo que foram oferecidas, ao longo do tempo, diversas explicações para o fenômeno da repercussão (teorias fisiocrática, absoluta, agnóstica, da difusão igual e socialista), chegando-se à teoria quantitativa, cujas premissas são até hoje utilizadas pelas maiores autoridades no assunto.

Como se deduz do próprio nome, a teoria quantitativa parte da premissa fundamental de que a translação do ônus econômico precisa ser *quantificada*, a fim de verificar se se operou progressiva, regressivamente ou em superfície. Para tal medição, porém, uma miríade de fatores é levada em consideração.

NEVIANI, com a publicação de sua obra *A restituição de tributos indevidos, seus problemas, suas incertezas*, no ano de 1983, foi um dos precursores, no meio jurídico, a tratar do tema com a profundidade merecida.

Como se argumentou nas seções destinadas à classificação dos tributos segundo sua natureza direta ou indireta, em sentido abrangente a repercussão pode se operar em relação a qualquer espécie de tributo, já que, no fim do dia, interessa ao agente de mercado quanto de recebimento líquido auferiu ou pode auferir, despojando-se de todo gênero de custos existentes.

Assim, NEVIANI enuncia as três condições que, a seu ver, são indispensáveis para se operar a repercussão: (i) troca econômica envolvendo objeto tributado ou renda fruto da troca tributada; (ii) troca realizada por valor diferente daquele atribuído antes ou à falta da

---

<sup>625</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário...*, op. cit., p. 62.

imposição tributária; e (iii) a diferença entre o valor monetário com ou sem tributo deve necessária e exclusivamente resultar da cobrança deste<sup>626</sup>.

Em verdade, porém, estas condições tratam de um *modelo ideal*. Isso porque não é possível pensar num preço “antes” ou “sem” tributo, já que tal preço nunca existiu<sup>627</sup>. A melhor forma de medir a influência do tributo nas trocas econômicas é, pois, investigar a probabilidade de mudanças de comportamento dos agentes, os quais – assume-se – tentarão a todo custo repassar a outrem a carga tributária (*tax burden*), mas, por fatores alheios à sua vontade, podem ter de suportá-la, total ou parcialmente.

SCHOERI, a partir das lições de COSCIANI, elenca os principais fatores que influem na translação do ônus econômico-tributário. Primeiro, o *tempo*, pois os parâmetros da translação podem ser tomados a longo, médio, curto e curtíssimo prazo. Basta pensar, por exemplo, no “tempo necessário para que o algodão, colhido na lavoura, chegue ao consumidor, na forma de roupas”<sup>628</sup>.

Assim, um aumento de tributo sobre a *commodity* não impactará, muito provavelmente, o preço das roupas já postas à venda nas lojas. Normalmente, porém, as pesquisas econômicas utilizam espaços menores de tempo, a fim de possibilitar um controle crível das principais variáveis, tal como na translação de curtíssimo prazo ou *market period shifting*<sup>629</sup>. Nesse caso, examina-se a reação do agente durante período breve, de modo que não tem a possibilidade, diante da variação tributária, de adequar sua produção, devendo fixar seus preços contando com o estoque existente.

O segundo fator é o *arquétipo do próprio tributo*. As variáveis, portanto, são: montante cobrado (grande ou pequeno), alíquota (fixa ou variável), base de cálculo, caráter geral ou especial, a espécie de lançamento a que se sujeita<sup>630</sup>.

A teoria prediz que a majoração tributária de menor monta tende a não ser repassada, pois o comerciante prefere não assumir riscos de uma reação do adquirente, em face da mudança de preço, por um valor irrisório<sup>631</sup>. A fim de realizar tal comprovação, HUGON cita um estudo desenvolvido pelo célebre economista SELIGMAN, em 1898, nos Estados Unidos, em que um imposto de pouca expressividade econômica foi estabelecido

<sup>626</sup> NEVIANI, *A restituição de tributos indevidos...*, op. cit., p. 125.

<sup>627</sup> Crítica nesse sentido encontra-se também em BECKER, *Teoria geral...*, op. cit., p. 578-579.

<sup>628</sup> SCHOERI, *Direito Tributário...*, op. cit., p. 69.

<sup>629</sup> No sentido de que esta modalidade de pesquisa fornece os melhores indicadores, NEVIANI, *A restituição de tributos indevidos...*, op. cit., p. 139.

<sup>630</sup> SCHOERI, *Direito Tributário...*, op. cit., p. 69.

<sup>631</sup> NEVIANI, *A restituição de tributos indevidos...*, op. cit., p. 140.

sobre os bilhetes dos “vagões salões” nas viagens de trem. As companhias de estradas de ferro teriam suportado o custo do tributo, a fim de não afastar sua clientela seleta<sup>632</sup>.

Quanto ao tributo ter caráter geral ou especial, argumenta-se que quanto mais geral for, mais difícil sua repercussão. A ideia é que a generalidade da exação reduz os domínios não sujeitos aos quais o agente de mercado poderia desviar seu investimento. HUGON fornece o exemplo de um imposto sobre casas:

O exemplo clássico é o dos impostos sobre as casas. Se as outras formas de capitais não estão igualmente sujeitas a imposto – se pois o imposto sobre as casas é exclusivo – os capitalistas se encontrarão em condições favoráveis para operar a repercussão do imposto sobre o locatário pois que lhes é possível parar de investir seus capitais em construções imobiliárias para colocá-los em afazeres não sujeitos a imposto<sup>633</sup>.

NEVIANI, trazendo ao caso brasileiro, sustenta que os impostos sobre a renda consumida, que possuem alíquota uniforme sobre as operações (“*sales taxes*”), tal como o nosso *imposto sobre a circulação de mercadorias* (atual ICMS), por terem este caráter geral, são mais dificilmente transladáveis. Por outro lado, os impostos de alíquotas diferenciadas (“*excise taxes*”), tal como nosso *imposto sobre produtos industrializados* e *imposto de importação* (respectivamente, o IPI e o II), “são ao mesmo tempo gerais (até o nível da alíquota mínima prevista na lei), e especiais (na parte excedente)”, sendo esta última parte mais suscetível de translação<sup>634635</sup>.

Nesse aspecto, é curioso notar que o ICMS, na jurisprudência, sempre foi um caso clássico de imposto indireto, cujo ônus seria, então, repassado aos adquirentes na operação até chegar ao consumidor final. Evidentemente, este fator não pode ser tomado isoladamente, mas é suficiente para iniciar o questionamento de algumas premissas intuitivas envolvendo a translação.

Ademais, argui-se que até a forma de cálculo pode ter influência na translação. De acordo com NEVIANI, “esse fator é mencionado porque, psicologicamente, no momento da contratação do preço entre as partes da troca econômica, o imposto embutido tende a ser menos perceptível para o comprador”<sup>636</sup>. Se é menos perceptível, o comprador *resiste menos à*

<sup>632</sup> HUGON, Paul. *O Imposto*. São Paulo: Renascença, 1945, p. 100.

<sup>633</sup> HUGON, *O Imposto*, op. cit., p. 100.

<sup>634</sup> NEVIANI, *A restituição de tributos indevidos...*, op. cit., p. 140-141.

<sup>635</sup> Esta conclusão, porém, está parcialmente superada. Tem, em mira, sobretudo a elasticidade da oferta. Não obstante, segundo produção teórica mais moderna, a elasticidade da demanda é muito maior nos tributos sobre itens específicos (seletivos), uma vez que tais bens são mais facilmente substituíveis pelo consumidor (MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. 5<sup>th</sup> edition. Singapore: McGraw-Hill Book Company, 1989, p. 254). Esta situação será tratada com mais detalhes linhas a frente.

<sup>636</sup> NEVIANI, *A restituição de tributos indevidos...*, op. cit., p. 141-142.

*eventual tentativa de translação do seu ônus*; ao contrário, se o imposto é mais evidente, o comprador *tenta comprimir a base de cálculo (portanto, o preço que deve pagar ao vendedor)*, a fim de não assumir o ônus tributário<sup>637</sup>.

Este é, porém, um elemento de psicologia tributária, que somente deve ser levado em consideração em estudos econométricos à medida que se mostrar estatisticamente relevante. No caso brasileiro, o ICMS é espécie de tributo embutido no preço, visto que calculado por dentro (“incide sobre si mesmo”), integrando, o seu o montante, o próprio preço. Ao contrário, o IPI, PIS e COFINS, também destacados na nota fiscal, são cálculos por fora, de modo que se agregam ao preço do produto para constituir o preço final da operação.

O terceiro fator que condiciona a translação econômica é o tipo de bem onerado. São variáveis: os custos (crescentes, decrescentes ou constantes), bens complementares ou substituíveis e bens de boa conservação ou fácil deterioração. NEVIANI, além desses, adiciona ainda um elemento de difícil mensuração: a perspectiva de reconhecimento de isenção ou não incidência<sup>638</sup>.

Isto faz lembrar o julgamento do REsp n. 1.642.250/SP, em que o Min. HERMAN BENJAMIN concedeu, à Empresa Brasileira de Correios, o direito incondicional à restituição de ISS não-fixo e ICMS recolhidos indevidamente, sustentando que “não tem razoabilidade presumir que, na composição das tarifas postais, o Ministério da Fazenda levasse em conta um ISS ou um ICMS que seriam repassados aos tomadores dos serviços”, como ocorreria para qualquer outro contribuinte, “pois o seu entendimento [do Ministério] sempre foi o de que a ECT não se sujeita ao pagamento destes impostos”<sup>639</sup>.

Nesse caso, mais do que expectativa, o ministro supôs uma temerária certeza do gestor público acerca do entendimento que seria firmado no âmbito do Supremo a respeito da imunidade dos Correios. Contudo, apesar de não ser insignificante, este elemento tem potencial de variação tão grande intersubjetivamente que, a partir dele, não se pode esperar uma generalização útil ou um controle eficaz das tendências de translação.

A respeito dos custos, HUGON explica que, se forem constantes, o que é hipótese absolutamente rara, associada a pequenas empresas que dependem majoritariamente de mão-de-obra para o exercício da atividade empresarial, o ônus tributário tende a ser repassado<sup>640</sup>.

<sup>637</sup> NEVIANI, *A restituição de tributos indevidos...*, op. cit., p. 142.

<sup>638</sup> NEVIANI, *A restituição de tributos indevidos...*, op. cit., p. 143.

<sup>639</sup> Op. cit., p. 5.

<sup>640</sup> HUGON, *O Imposto*, op. cit., p. 105.

Por outro lado, se os custos de produção forem decrescentes, caso típico da indústria, o tributo provoca um aumento de preços, logo uma redução na procura pelos bens, de modo que a repercussão será superior à do custo constante. Ou seja, haverá um aumento de preço em razão do tributo e outro em razão do encarecimento do custo por unidade produzida, tendo em vista a baixa na produção para acompanhar a menor procura<sup>641</sup>.

Por derradeiro, se os custos forem crescentes, a exemplo do setor agrícola, o tributo provoca um aumento de preço, e por isso uma redução da procura. Para acompanhar a menor procura, produz-se menos, levando a uma baixa do custo por unidade produzida, de modo que se tem o menor aumento de preço das três hipóteses, ou seja, uma menor translação do ônus tributário<sup>642</sup>.

Pode-se pensar que não é *diretamente* o tributo que leva ao aumento de preço, o qual estaria sobretudo vinculado às variações nos custos de produção. De certa forma, porém, inexiste uma translação que decorra exclusivamente das variações no tributo, não tendo participação as demais circunstâncias de mercado, uma vez que esse isolamento simplesmente não é possível – v.g., não há bem a custo zero e, por mínimo que seja, o seu custo deve se enquadrar numa das três modalidades indicadas, influenciando, pois, nas oscilações de preço.

Quanto à complementaridade, tem-se que “a imposição de um de dois bens complementares tem por efeito aumentar o preço do objeto sujeito ao imposto, em seguida à repercussão, e, ao contrário, diminuir o preço do outro bem complementar não sujeito a imposto”<sup>643</sup>.

A lógica é relativamente simples. Primeiro, “o objeto atingido por um imposto aumenta de preço; este aumento provoca uma diminuição da procura e por conseguinte uma diminuição da procura do objeto complementar não taxado”. Assim, “esta baixa de procura para este último objeto se acompanha de uma redução de preço, redução efetiva pois que não será compensada pelo montante do imposto”, como ocorre com o bem taxado<sup>644</sup>.

Se o bem for facilmente substituível, ainda na linha de HUGON, a repercussão será extremamente difícil. Tome-se o exemplo do autor a respeito de um imposto sobre lugares ao teatro; caso aumente demais o preço do ingresso, as pessoas substituirão o teatro pelo cinema<sup>645</sup>.

---

<sup>641</sup> HUGON, *O Imposto*, op. cit., p. 106.

<sup>642</sup> HUGON, *O Imposto*, op. cit., p. 107.

<sup>643</sup> HUGON, *O Imposto*, op. cit., p. 102.

<sup>644</sup> HUGON, *O Imposto*, op. cit., p. 102.

<sup>645</sup> HUGON, *O Imposto*, op. cit., p. 103.

Os bens de fácil deterioração, na mesma toada, tendem a não ensejar repercussão dos tributos incidentes. Vale recordar o voto-vencido do Min. ALIOMAR BALEEIRO, por ocasião do ERE n. 47.624/ES, quando afirmou:

Um exemplo: uma pessoa vai à feira, vender peixe ou alface. Se ele não vende até o meio-dia, a mercadoria é perecível e: ou ele põe fora, ou vende por qualquer preço. Isso eu vejo todo sábado em Copacabana. Nesses casos, o impôsto, se houver, é suportado pelo vendedor, porque não pode forçar o preço, nele incluindo o tributo<sup>647</sup>.

Ainda, como quarto fator condicionante da translação do ônus tributário, o regime econômico instituído. No plano teórico, fala-se em concorrência perfeita, monopólio, duopólio, oligopólio<sup>648</sup>, além de gradações como monopólio bilateral e concorrência monopolística<sup>649</sup>.

Na prática, porém, não se encontram regimes “perfeitos”, mas apenas que são mais ou menos competitivos, mais ou menos cartelizados, constituindo o importante estudo da estrutura de mercado (*market structure*).

Aliás, pensando-se numa competição absolutamente perfeita, não importa se o tributo está a cargo do vendedor ou do comprador, se é específico ou *ad valorem*<sup>650</sup>, o ônus será repartido entre vendedor e comprador, já que, estando ambos em condição de equilíbrio pré-taxação e ninguém possuindo maior poder de barganha sobre o outro, a condição pós-taxação implicará uma concessão mútua.

Quanto ao monopólio, que seria o diametralmente oposto à competição perfeita, HUGON apresenta uma ideia em parte já refutada pelos mais modernos estudos econômicos. Segundo o autor, então, “em situação de monopólio, o peso do imposto não será sempre facilmente repercutível, pois o preço ‘ótimo’ já está fixado, antes do estabelecimento do imposto”, ou seja, “se o monopolizador ajunta o imposto ao preço de venda, em muitos casos diminuirá a procura, portanto seus lucros”<sup>651</sup>.

O tema remonta o clássico debate do fim do século XIX e início do século XX entre o americano EDWIN SELIGMAN e o britânico FRANCIS EDGEWORTH. A incidência econômica dos tributos, de fato, foi apenas um entre os vários temas que pautou o

<sup>646</sup> O exemplo pode sofrer objeções quanto à possibilidade de substituição do teatro pelo cinema, em razão das peculiaridades de cada uma das manifestações artísticas. Porém, exemplos mais atuais, como as opções por carros ou motos, transporte público ou privado, ilustram a ideia.

<sup>647</sup> Op. cit., p. 324 e 335.

<sup>648</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 70.

<sup>649</sup> NEVIANI, *A restituição de tributos indevidos...*, op. cit., p. 144.

<sup>650</sup> SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. Incidência tributária. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (org.). *Economia do Setor Público no Brasil*. 10ª Tiragem. Rio de Janeiro: FGV/Elsevier, 2005, p. 157-159.

<sup>651</sup> HUGON, *O Imposto*, op. cit., p. 101.



debate entre as duas lendas num período revolucionário – no sentido próprio kuhniano – da ciência econômica.

SELIGMAN publicava um livro e EDGEWORTH rapidamente oferecia respostas no renomado periódico *Economic Journal*<sup>652</sup>. Assim, um de seus predecessores, cujos trabalhos eram frequentemente citados, o não menos afamado ALFRED MARSHALL, havia estabelecido que a maior parte do ônus tributário, em mercados competitivos, seria repassado, ao menos parcialmente, para o consumidor. Nisso, ambos os economistas concordavam. Contudo, foi avançando nos estudos do monopólio que apareceram suas divergências.

SELIGMAN (1892) inicialmente sustentara que se o tributo incidisse nos produtos acabados (*output*), desencorajaria a produção, levando ao aumento de preços. Nesse caso, o resultado seria o mesmo que o esperado em regime de competição.

Porém, se o tributo recaísse sobre a receita bruta (*gross revenue*), a situação não poderia ser a mesma. O economista americano argumentava que tal tributo seria inteiramente absorvido pelo monopolista, visto que, antes da instituição do tributo, o monopolista já estabelecera o maior preço possível que poderia cobrar do consumidor. Nada mais lógico, pois o monopólio significa justamente o controle do mercado.

Logo, se os consumidores estivessem dispostos a pagar mais, certamente o monopolista teria aumentado o preço antes mesmo de ser instituído o tributo. Por consequência, a incidência do tributo, ainda que implique novos custos ao produtor, não autoriza mais distensão do preço, o qual já se encontra no seu limite<sup>653</sup>.

Em suma, SELIGMAN apresentava uma ideia original à comunidade científica: em regime de monopólio, o produtor não consegue repercutir o aumento de tributo sobre a receita bruta.

Apesar disso, o próprio MARSHALL (1894) e depois EDGEWORTH (1897) responderam que, de fato, um tributo sobre a receita bruta implicaria um repasse menor do que sobre o valor do produto, porém ainda assim haveria repercussão. O erro de SELIGMAN estava, pois, em olvidar que, “antes de receita bruta, é a líquida que os monopolistas buscam maximizar”. Ou seja, em vez de absorver a totalidade do tributo, o monopolista ajustaria a

---

<sup>652</sup> MOSS, Laurence S. The Seligman-Edgeworth Debate About the Analysis of Tax Incidence: The Advent of Mathematical Economics, 1892–1910. *American Journal of Economics and Sociology*, v. 69, n. 1, jan 2010, p. 525.

<sup>653</sup> MOSS, The Seligman-Edgeworth Debate..., op. cit., p. 528.

quantidade de produção, reduzindo-a ao ponto ótimo em que pudesse efetuar graduado aumento de preço<sup>654</sup>.

Na segunda edição do seu livro (1899), SELIGMAN corrige o erro perpetrado. Isto é, elimina o argumento da assimetria entre monopólio e regime competitivo, especialmente no tocante à tributação sobre a receita bruta. Ademais, estabelece que, num mercado competitivo, um tributo sobre *commodities* pode ser trasladado em parte ou totalmente ao consumidor, variando tal medida de acordo com a relação da elasticidade da demanda e da oferta. Este, conclui MOSS, que se tornaria o tratamento padrão conferido à matéria nos livros de finanças públicas e teoria microeconômica dali em diante<sup>655</sup>.

O quinto fator de translação diz respeito às condições do próprio sujeito passivo, vale dizer, capacidade de estoque, níveis de troca, acesso às linhas de crédito, necessidade de caixa e versatilidade da produção<sup>656</sup>. A questão principal é se o contribuinte tem os meios para sustentar o preço ou não.

Portanto, se necessitar urgentemente de caixa, não puder estocar muitos bens, ter dificuldade de obter crédito na praça, o contribuinte pode ter de se sujeitar a preços inferiores aos desejados para efetuar a venda. Da mesma forma, caso dependa do bem onerado, não podendo redirecionar ao comércio ou produção de outros bens menos onerados, deve possuir dificuldades em repassar o custo tributário no preço<sup>657</sup>.

Por fim, o sexto fator é a conjuntura econômica. Embora possam afetar, em tese, qualquer aspecto da atividade econômica, é certo que a taxa de juros (refletindo o acesso ao crédito produtivo), a taxa de remuneração do capital (impactando a motivação para o empresário manter seu capital investido no empreendimento) e a característica dominante do período (prosperidade, crise, estagnação, inflação) podem exercer influência nas tendências de repercussão do ônus tributário<sup>658659</sup>.

---

<sup>654</sup> MOSS, *The Seligman-Edgeworth Debate...*, op. cit., p. 530.

<sup>655</sup> MOSS, *The Seligman-Edgeworth Debate...*, op. cit., p. 532.

<sup>656</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 70.

<sup>657</sup> NEVIANI, *A restituição de tributos indevidos...*, op. cit., p. 145.

<sup>658</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 70. NEVIANI, *A restituição de tributos indevidos...*, op. cit., p. 146.

<sup>659</sup> Há ainda outros fatores que influenciam a translação. HUGON, por exemplo, defende que o capital mobiliário, em função do seu dinamismo – i.e., o objeto investido é mais facilmente substituído –, favorece mais a repercussão do que o capital imobiliário (HUGON, *O Imposto*, op. cit., p. 108).

<b>PRINCIPAIS FATORES</b>	<b>Tempo</b>	
		<ul style="list-style-type: none"> <li>Longo</li> <li>Médio</li> <li>Curto</li> <li>Cutíssimo (<i>market period shifting</i>)</li> </ul>
	<b>Arquétipo do tributo</b>	
		<ul style="list-style-type: none"> <li>Montante <ul style="list-style-type: none"> <li>Grande</li> <li>Pequeno</li> </ul> </li> <li>Alíquota <ul style="list-style-type: none"> <li>Fixa</li> <li>Variável</li> </ul> </li> <li>Base de Cálculo</li> <li>Caráter geral ou especial</li> <li>Lançamento <ul style="list-style-type: none"> <li>De ofício</li> <li>Por declaração</li> <li>Por homologação</li> </ul> </li> </ul>
	<b>Tipo do bem onerado</b>	
		<ul style="list-style-type: none"> <li>Custos <ul style="list-style-type: none"> <li>Crescentes</li> <li>Decrescentes</li> <li>Constantes</li> </ul> </li> <li>Complementaridade</li> <li>Substitutividade</li> <li>Conservação</li> </ul>
	<b>Regime econômico</b>	
		<ul style="list-style-type: none"> <li>Concorrência</li> <li>Oligopólio</li> <li>Monopólio</li> </ul>
	<b>Sujeito passivo</b>	
		<ul style="list-style-type: none"> <li>Estoque</li> <li>Níveis de troca</li> <li>Linhas de crédito</li> <li>Necessidade de caixa</li> <li>Versatilidade da produção</li> </ul>
	<b>Conjuntura econômica</b>	
		<ul style="list-style-type: none"> <li>Taxa de juros</li> <li>Taxa de remuneração do capital</li> <li>Prosperidade, crise ou estagnação</li> <li>Inflação</li> </ul>

Figura 35 - Quadro 4.2.2. – Principais fatores que influenciam a translação

#### 4.2.3. Elasticidade da oferta e da demanda

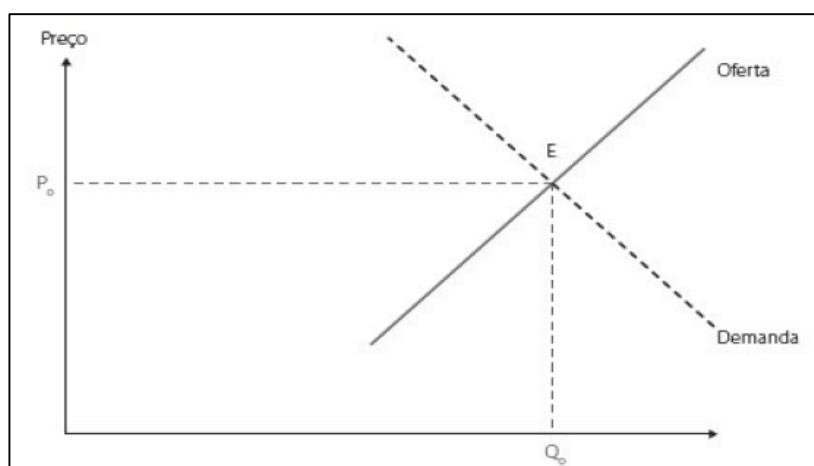
Propositadamente, deixou-se de fora, no tópico anterior, a análise da elasticidade da oferta e da demanda. Isso porque consiste num dos fatores mais relevantes para viabilizar a enunciação de *generalizações* sobre o fenômeno da repercussão, permitindo quiçá o estabelecimento de critérios objetivos para que o operador jurídico, quando necessário for à análise empreendida, possa identificar a maior ou menor *probabilidade* de repasse (para frente, para trás ou em superfície) do ônus tributário.

Em verdade, todos os demais fatores se manifestam mediante alterações na elasticidade da oferta (vendedor) ou da demanda (comprador). O casal MUSGRAVE revela, então, como deve se desdobrar a análise da incidência econômica:

A incidência final, ou distribuição do ônus, de um tributo dependerá de como é inicialmente imposto, qual a estrutura de alíquota utilizada, como a base é definida e quão geral é a sua abrangência. Mas isto é só o começo. Ao final, a incidência econômica dependerá de como a economia responde. Esta resposta depende das condições de demanda e oferta, da estrutura dos mercados e do período fixado para que os ajustes ocorram<sup>660</sup>.

Não obstante, para bem compreender o mecanismo da elasticidade, algumas noções preliminares são necessárias.

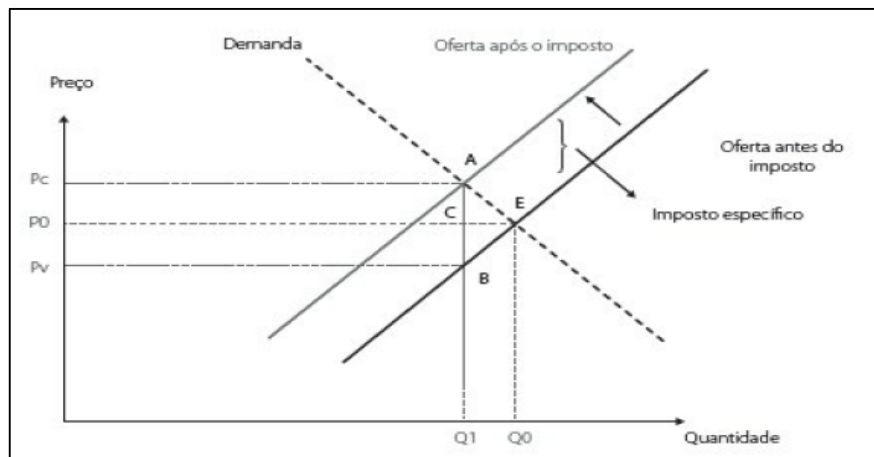
SCHOEURI, com didatismo inigualável, explica que, no modelo ideal de competição, comprador e vendedor estabelecem um preço ótimo “P<sub>0</sub>” para a quantidade ótima “Q<sub>0</sub>” de produtos transacionados.



<sup>660</sup> “The final incidence, or burden distribution, of a tax will depend on how it is imposed initially, what rate structure is used, how the base is defined, and how general is its coverage. But this is only the beginning. In the end, economic incidence will depend on how the economy responds. This response depends on conditions of demand and supply, the structure of markets, and the time period allowed for adjustments to occur” (MUSGRAVE; MUSGRAVE, *Public finance...*, op. cit., p. 249).

Figura 36 - Gráfico 4.2.3-A –  $P_0 \times Q_0$ <sup>661</sup>

Todavia, com a instituição do tributo, o vendedor não recebe mais o preço integral, e sim “P-x”. Assim, o vendedor reduz a quantidade oferecida no mercado, readequando a relação quantidade-preço para o novo custo marginal do produto e, desse modo, atinge num novo ponto ideal.

Figura 37 - Gráfico 4.2.3-B –  $P_v \times Q_1$ <sup>662</sup>

Isso acontece porque, se o vendedor aumentar o preço em razão do tributo ( $>P_0$ ), cai o volume das compras ( $<Q_0$ ). Dessa forma, a quantidade “Q1” é o máximo que os compradores adquirirão ao preço “Pc”. Por outro lado, os vendedores somente se dispõem a produzir Q1 se receberem o preço “Pv” ou preço menos tributo.

A partir disso, SCHOUERI explica o “efeito do imposto sobre a economia: ele gera a ineficiência, representada pelo fato de que menos produtos são oferecidos ao mercado; o ponto de equilíbrio já não está na quantidade Q0, mas na quantidade Q1”<sup>663</sup>.

Quanto à incidência econômica, nota-se que o vendedor não suportou integralmente o tributo. Passou a receber um preço “Pv”, menor que “P0”, reduzindo a quantidade produzida de “Q0” para “Q1”. Porém, o comprador apenas suporta em parte a carga, já que, se teve de pagar um preço “Pc”, maior que “P0”, ele também comprou menos (“Q1”).

<sup>661</sup> O gráfico foi extraído de SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 63.

<sup>662</sup> O gráfico foi extraído de SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 64.

<sup>663</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 64.

No modelo ideal, portanto, é válido dizer que “tanto faz o imposto incidir juridicamente sobre o comprador ou sobre o vendedor: a incidência econômica é a mesma e também idêntico é o resultado”<sup>664</sup>. Noutras palavras, a lei pode instituir o comprador ou o vendedor como contribuinte que, no fim das contas, o preço será reajustado de modo que ambos arquem apenas parcialmente com o ônus<sup>665</sup>.

Todavia, nem sempre ocorrerá esta divisão perfeita do encargo. As forças que determinam se será o vendedor ou o comprador a assumir maior parcela ou integralidade do tributo são a oferta e a demanda. Mais especificamente, a capacidade de adaptação da oferta e da demanda, o que, na Economia, se designa por *elasticidade*<sup>666</sup>.

Segundo SCHOUERI, então, a elasticidade “reflete a disposição de comprador ou vendedor para mudar de atitude, conforme mude o preço de uma mercadoria”. Logo, “se a demanda é mais elástica, qualquer pequena variação de preço implicará um grande recuo ou avanço por parte dos compradores”; ao contrário, sendo a “demanda inelástica, os compradores adquirirão a mesma quantidade do produto, não importa a variação de preço”<sup>667</sup>. Para ilustrar, um exemplo fácil:

Um exemplo de demanda inelástica é o sal. Por mais que seu preço seja reduzido, dificilmente os compradores passarão a pôr mais sal em sua comida; do mesmo modo, é pouco provável que eles deixem de comprar o sal porque seu preço subiu (exceto, obviamente, se o preço se tornar exorbitante)<sup>668</sup>.

De igual sorte, “a oferta se dirá elástica se a qualquer variação do preço os produtores simplesmente se desinteressarem pela produção” ou, ainda, “se, ao contrário, houver uma multiplicação da quantidade ofertada por uma mínima variação de preço”<sup>669</sup>.

A lógica é que, se a oferta for totalmente elástica (curva de oferta horizontal) ou a demanda for perfeitamente inelástica (curva de demanda vertical), os compradores arcarão com a totalidade do tributo. Isso porque, no primeiro caso, se o vendedor tivesse de absorver

<sup>664</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 65.

<sup>665</sup> O prêmio Nobel JOSEPH STIGLITZ ratifica esta ilação: “The incidence of a tax describes who actually bears the tax. It does not depend on who writes the check to the government. It makes no difference whether a commodity tax is levied on producers or consumers. It makes no difference whether the social security tax (payroll tax) is paid half by the employer and half by the employee, or entirely paid by one or the other” (STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the public sector*. 3<sup>rd</sup> edition. New York: W.W. Norton & Company, 2000, p. 490). Tradução livre: A incidência de um tributo descreve quem realmente suporta o ônus tributário. Isto não depende de quem escreve o cheque para o Governo. Não faz diferença se o tributo sobre a mercadoria é recolhido pelos produtores ou consumidores. Não faz diferença se a contribuição previdenciária é paga metade pelo empregador, metade pelo empregado, ou inteiramente por um ou por outro.

<sup>666</sup> “Nestas condições, se a elasticidade da oferta for igual à elasticidade da procura, o ônus será dividido igualmente e o preço do objeto tributado será elevado na proporção da metade da importância do imposto” (DALTON, Hugh. *Princípios de Finanças Públicas*. Rio de Janeiro: FGV, 1960, p. 48).

<sup>667</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 65.

<sup>668</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 65.

<sup>669</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 65.

qualquer parcela do tributo, não teria mais interesse em produzir (elasticidade da oferta). No segundo, sabe-se que os compradores não deixarão de comprar a mesma quantidade de produtos, por mais que aumente o preço com a inclusão do tributo, sendo, pois, fato explorado pelo vendedor<sup>670671</sup>.

Por outro lado, há a hipótese oposta, isto é, o tributo sendo arcado integralmente pelo vendedor. Assim, se a oferta for perfeitamente inelástica (curva de oferta vertical), o vendedor, ainda que receba um preço menor, deve continuar ofertando a mesma quantidade, de modo que, para viabilizar a venda, aceita a redução da sua margem no preço. Sendo a demanda perfeitamente elástica (curva de demanda horizontal), o tributo não pode ser repercutido ao adquirente, já que, ao menor sinal de aumento no preço, os compradores desaparecem<sup>672673</sup>.

Evidentemente, estes são apenas modelos ideais, não se encontrando na realidade mercado de demanda ou oferta perfeitamente elástica ou inelástica. Contudo, é certo que os “modelos permitem afirmar que quanto mais elástica for a oferta, ou menos elástica for a demanda, maior será a parcela do tributo suportada pelos compradores”, ou seja, “não faz diferença se quem ‘paga’ o tributo é o produtor da cerveja ou o consumidor; a diferença está nas curvas de oferta e demanda”<sup>674675</sup>.

---

<sup>670</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 66.

<sup>671</sup> ALLIX exemplifica neste mesmo sentido: “Assim, é indubitável que, na França, após a crise da crise agrícola e o despovoamento do campo, o imposto territorial pesava, no fim do século XIX, sobre o proprietário, e não sobre o agricultor. Esta situação tende hoje em dia a retornar. Até o momento, a taxa sobre a receita bruta, dado o período de alta nos preços pelo qual estamos passando, foi, conforme as intenções do legislador, uma taxa sobre o consumidor. Em período de baixa de preço e de superprodução, ela recairá, ao contrário, mais ou menos a cargo do industrial ou do comerciante” (ALLIX, *Traité élémentaire de science des finances...*, op. cit., p. 572).

<sup>672</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 67.

<sup>673</sup> “Why is this true? In essence, the elasticity measures the willingness of buyers or sellers to leave the market when conditions become unfavorable” (MANKIWI, Gregory N. *Principles of Microeconomics*. 17<sup>th</sup> edition. Stanford: Cengage Learning, 2015, p. 127). Tradução livre: Por que isto é verdade? Em essência, a elasticidade mede a disposição de compradores e vendedores em abandonar o mercado quando as condições se tornam desfavoráveis.

<sup>674</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 68.

<sup>675</sup> Engrossando este coro, SIQUEIRA e RAMOS expõem do seguinte modo: “Portanto, se a oferta é perfeitamente elástica (ou seja, se o produtor pode repassar para os preços todos os aumentos nos seus custos) ou a demanda é perfeitamente inelástica (ou seja, o consumidor consome a mesma quantidade independente do preço), todo o imposto será suportado pelos consumidores. [...]

Toda a carga do imposto é suportada pelos vendedores. Isso ocorre porque, no caso de a oferta ser perfeitamente inelástica, os vendedores ofertarão sempre a mesma quantidade, independente do preço; e, no caso da demanda perfeitamente elástica, consumidores só estão dispostos a comprar qualquer quantidade desse produto ao seu preço de mercado original, não acatando, pois, quaisquer repasses de aumento nos custos para os preços. [...]

Em outras palavras, a distribuição da carga tributária entre vendedores e compradores dependerá das elasticidades-preço de oferta e demanda do mercado em análise” (SIQUEIRA; RAMOS, *Incidência tributária*, op. cit., p. 160).

Oferta perfeitamente elástica	+	Demanda perfeitamente inelástica	=	Ônus do comprador
Demanda perfeitamente elástica	+	Oferta perfeitamente inelástica	=	Ônus do vendedor

Figura 38 - Quadro 4.2.3-A – Elasticidade da oferta e da demanda

Nessa linha, HUGON sustenta que produtos de *primeira necessidade*, isto é, aqueles cujo consumo não se pode dispensar, assim como *produtos de grande luxo*, “para os quais a clientela não olha o preço”, são de demanda inelástica, visto que, por conta da variação de preços, a procura dos consumidores não será ou será muito pouco afetada<sup>676</sup>. Dessa maneira, os vendedores poderiam facilmente repercutir o ônus tributário aos consumidores.

Todavia, esta parece ser uma ideia parcialmente superada, sobretudo em razão da fácil substituição dos bens de luxo. Conforme explica MANKIW, a demanda, por exemplo, por iates, ao contrário do que normalmente se assume, é bastante elástica.

De um lado, um milionário pode, em vez de adquirir um iate, utilizar os recursos para comprar uma casa maior, passar férias na Europa ou mesmo deixar uma herança maior aos seus sucessores. Por outro, a oferta de iates é assaz inelástica, ao menos no curto prazo. Isto é, as fábricas de iate não são facilmente adaptadas para a produção de outros produtos, assim como os trabalhadores não estão preparados para produzir coisa diversa<sup>677</sup>.

Em resumo, sendo a demanda relativamente elástica e a oferta relativamente inelástica, a tendência é que as majorações tributárias sejam suportadas pela empresa fornecedores de bens luxuosos se houver alternativas – como de regra sói existirem – de consumo para os consumidores. A fim de manter sua clientela, a empresa não eleva o preço em proporção ao tributo majorado, mas, em vez disso, reduz sua margem de ganho em face do custo superveniente absorvido.

Ainda nessa esteira, HUGH DALTON, político e economista britânico do século XX, assinalava que, de fato, “casos de procura absolutamente inelástica são raros, se é que existem na prática”. Além disso, “a procura de artigos de luxo é mais elástica que a procura de artigos de necessidade”; dessa forma, é razoável afirmar que “em condições iguais, um

<sup>676</sup> HUGON, *O Imposto*, op. cit., p. 102.

<sup>677</sup> MANKIW, *Principles of...*, op. cit., p. 128. GREGORY MANKIW é professor de Economia da renomada Universidade de Harvard, nos Estados Unidos.



impôsto sôbre artigos de necessidade elevará os preços dos mesmos muito mais que um impôsto igual sôbre artigos de luxo”<sup>678</sup>.

Sob outro aspecto, a demanda por produtos de bens duráveis, porém com grande estoque já em uso, geralmente é mais elástica que a de produtos perecíveis ou de consumo rápido<sup>679</sup>. Neste último caso, todavia, a oferta tende a ser inelástica, já que é preciso vender logo, sob pena de inutilizar o bem, ao passo que, no caso de bens duráveis de fácil estocagem, a oferta é mais elástica, pois os fornecedores podem, em princípio, aguardar períodos de maior aquecimento do mercado, não tendo que reduzir preços para viabilizar vendas no curto prazo<sup>680</sup>.

Como se nota, as tendências de demanda e oferta acima expostas se contrapõem, de modo que apenas uma mensuração ponderada dos fatores influentes poderia revelar a maior ou menor probabilidade de repercussão do ônus tributário. Nos dizeres de DALTON, “o ônus monetário direto de um impôsto lançado contra um objeto qualquer divide-se entre os compradores e os vendedores, na proporção da elasticidade da oferta do objeto tributado e da elasticidade de sua procura na ocasião”<sup>681</sup>.

O autor britânico leciona, ademais, que, se o consumo mundial de determinado bem depende significativamente de uma região específica do globo, haverá uma tendência para que os compradores suportem os tributos aduaneiros incidentes na importação das mercadorias. Este teria sido o caso do Reino Unido em relação à lã para a Flandres da Idade Média, às mercadorias feitas a máquina para a Europa continental no começo do século XIX e ao carvão para vapor destinado às armadas do mundo inteiro, em fins do mesmo século<sup>682</sup>.

Embora isto pareça ser cenário possível apenas antes da intensa globalização do final do século XX, exemplos concretos desfazem tal impressão. Recentemente, em meados

<sup>678</sup> DALTON, Hugh. *Princípios de Finanças Públicas*. Rio de Janeiro: FGV, 1960, p. 48.

<sup>679</sup> DALTON, *Princípios de Finanças...*, op. cit., p. 48.

<sup>680</sup> O autor ainda traz exemplos que somente em parte permanecem válidos. O comércio eletrônico, nos dias atuais, têm eliminado o problema da distância entre fornecedor e consumidor, mas, não obstante, ainda se vê pequenos mercados e farmácias de bairros que sustentam preços mais elevados, sobretudo quanto a alimentos e fármacos, em razão da comodidade: “O poder que têm lojistas de transferirem impostos municipais para os fregueses é maior quando as compras destes últimos estão restritas a estabelecimentos comerciais situados na vizinhança, pois a demanda da freguesia quanto às mercadorias vendidas nas lojas da vizinhança é menos elástica. Assim, o desenvolvimento de comunicações postais e telefônicas, o aumento da circulação de listas de preços e o maior emprêgo de transporte motorizado, quer para a entrega de mercadorias a certa distância, quer para o transporte dos compradores para mais longe, torna mais difícil aos comerciantes de qualquer distrito passar para a freguesia o ônus dos impostos. Os fregueses mais pobres, porém, terão uma desvantagem sôbre os ricos, já que terão mais dificuldade em fazer suas compras mais longe” (DALTON, *Princípios de Finanças...*, op. cit., p. 56).

<sup>681</sup> DALTON, *Princípios de Finanças...*, op. cit., p. 48.

<sup>682</sup> DALTON, *Princípios de Finanças...*, op. cit., p. 50.

de 2017, um ciclone atingiu a região de Madagáscar, ilha no sudeste africano, deixando várias pessoas feridas e prejudicando, de forma severa, a produção de baunilha, a maior do mundo.

O país responde por cerca de metade da demanda mundial, de modo que o preço da *commodity*, em razão da escassez de oferta, naturalmente subiu. Uma das indústrias mais dependentes da baunilha, como matéria-prima, é a do sorvete. Em função da alta nos preços, porém, os comportamentos no mercado foram variados.

Algumas sorveterias de fato repassaram o custo no preço, porém a Oddone, rede de sorvetes sofisticados de Londres, simplesmente retirou a baunilha dos cardápios. A Oppo, rede do Reino Unido que pretende produzir sorvetes mais saudáveis, afirma que teria diluído o custo no preço de todos os seus produtos. Já a empresa americana JP Licks comunica que, ao aviso do seu fornecedor, teria adquirido grandes estoques da matéria-prima antes do aumento nos preços. Na Califórnia, a empresa Mother Moo informa que os fornecedores pararam de fornecer a baunilha natural, e está estudando substituí-la por uma mistura de gêneros alimentícios e extrato puro<sup>683</sup>.

Assim, não obstante a alta nos preços da baunilha não tenha resultado de revisões tributárias, pode-se estimar qual seria a reação do mercado também nesta hipótese. Isso porque, para as empresas e consumidores, não interessa, no momento da negociação, a natureza dos custos componentes do preço; aquela unidade monetária a mais, quer decorrente de aumento de tributos, quer da escassez de oferta, tende a ensejar semelhante resposta de mercado.

Demais disso, STIGLITZ, prêmio nobel de economia, indica como o senso comum se equivoca nas conclusões acerca da incidência econômica. Tomando o exemplo da cidade de Filadélfia, no Estado americano da Pensilvânia, o autor sustenta que um *olhar cuidadoso* sobre a incidência da tributação sobre a folha de pagamento sugere que o “ônus do tributo recai largamente sobre proprietários”.

Os trabalhadores têm a opção de trabalhar na Filadélfia ou em outro lugar. Se, então, a remuneração pós-tributo não atinge o que pode ser recebido noutro lugar, os trabalhadores abandonarão a cidade e as empresas não poderão recrutar novos trabalhadores. Portanto, no longo prazo, a remuneração tende a ser aumentada de modo a cobrir a parcela de tributo que é retida da folha de pagamento dos empregados<sup>684</sup>.

---

<sup>683</sup> VALOR ECONÔMICO, Sexta-feira, 25 de agosto de 2017, p. 87.

<sup>684</sup> STIGLITZ, *Economics of the...*, op. cit., p. 496. Similarmente, os capitalistas têm a opção de investir na Filadélfia ou em outro lugar. Se o retorno na cidade é menor do que pode ser obtido fora dali, transferirão seu capital.

Trabalhadores desqualificados	<i>Tendem a suportar tanto a parcela patronal quanto obreira, visto que têm menos poder de barganha na fixação da remuneração</i>
Trabalhadores qualificados	<i>Tendem a transferir o custo tanto da parcela patronal quanto obreira ao empregador, pois não aceitam reduzir a sua remuneração líquida</i>

Figura 39 - Quadro 4.2.3.-B – Incidência econômico dos tributos sobre a folha de pagamento

Este é, claro, um exemplo simplificado, com o objetivo de chamar a atenção para a possibilidade de que, mesmo na relação empregatícia, a elasticidade é fundamental para compreender a repercussão do ônus tributário.

Nesse sentido, CALIENDO explica que trabalhadores menos qualificados têm menos possibilidades no mercado, visto que a demanda por estes profissionais é bastante elástica (facilmente substituíveis por outros ou por máquinas), estando, pois, mais sujeitos a suportar a carga tributária sobre a remuneração. Já trabalhadores mais qualificados, em razão da escassez no mercado, têm uma demanda menos elástica por parte de empregadores (não são facilmente substituídos), de modo que estes últimos é que ficam mais suscetíveis a absorver o ônus tributário<sup>685</sup>.

Há hipóteses, ainda, em que o tributo *repercute mal*, ou seja, existe dificuldade de prever o comportamento dos agentes de mercado. HUGON explica que objetos de meio luxo, ornamento, suscetíveis de uso diverso são sensíveis à variação de preço, pois uma alta de preços diminui bruscamente a sua procura (relativamente elástica). Nesses casos, conclui, é possível que o produtor se torne o *portador definitivo* do tributo ou divida o peso com o consumidor<sup>686</sup>.

Por fim, SCHOUERI afirma que não há dúvidas de que “a transferência do ônus tributário nos tributos sobre vendedores ou sobre compradores é fator que depende da elasticidade da oferta e da demanda” e, justamente por isso, não é correto afirmar “que determinado tributo é transferido, enquanto outro não o é”<sup>687</sup>.

Vale dizer, “mesmo um tributo ‘direto’, como seria o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, também afetará, ou não, os preços da pessoa jurídica”, de modo a ser possível que “o ‘repasso’ se dê para trás, quando a pessoa jurídica, em virtude do Imposto de

<sup>685</sup> CALIENDO, Direito tributário e análise..., op. cit., p. 105-106.

<sup>686</sup> HUGON, *O Imposto*, op. cit., p. 102.

<sup>687</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 68.

Renda, se vê obrigada a reduzir os custos de seus fatores de produção”<sup>688</sup>. Para enfrentar este custo tributário não-repercutível, a empresa tem basicamente duas opções: (i) impor a seus fornecedores, inclusive funcionários, a redução de suas contraprestações; ou (ii) diminuir a sua própria margem de ganho (taxa de retorno do capital investido) a um limite que ainda considere aceitável para manter o negócio.

#### 4.3. IMPLEMENTAÇÃO CONTROLADA DA SELETIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO INDIRETA

Retomando a ideia esboçada no subcapítulo 4.2., a seletividade pressupõe a repercussão do ônus tributário, já que visa a atingir a capacidade contributiva do consumidor final ou, como se tem chamado, o “contribuinte de fato”. Todavia, a doutrina e jurisprudência, em larga medida, assumem, como presunção absoluta, que o ônus do tributo (quer do IPI, quer do ICMS) irá repercutir integralmente sobre o preço negociado entre o contribuinte e o consumidor final.

Esta presunção, como se deixou antever, está equivocada. A repercussão de qualquer custo, o tributo indireto inclusive, depende da relação elasticidade-preço. Se a demanda for inelástica e a oferta elástica, é provável que o ônus seja repercutido, isto é, agregado ao preço, pois o jogo de mercado indica que, com dada elevação de preço, o consumidor permanecerá adquirindo as mesmas quantidades ou próximo disso. Todavia, se a demanda for elástica e a oferta inelástica, a tendência é inversa e o fornecedor pode ter que suportar o ônus, reduzindo, por exemplo, sua margem bruta.

Ademais, é de se ter em conta que nenhum mercado real é regido pela competição perfeita estimada nos modelos econômicos. Logo, se determinado fornecedor tiver dominância de mercado, ainda que não constitua propriamente um oligopólio ou monopólio, a redução de tributo pode não baratear os preços praticados ao consumidor final. Ou seja, a situação em que a baixa de preço não leva a um aumento de consumo relevante suficiente e, por outro lado, a simples manutenção dos preços anteriores à desoneração conserva a demanda já possuída.

A pergunta que se faz então é: há efetivo implemento da técnica da seletividade, cumprindo-se o mandamento constitucional, quando a variação tributária, tanto a maior como a menor, não é refletida no preço do consumidor final? Noutras palavras, é suficiente que a

---

<sup>688</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 68.

oneração seja maior nos produtos supérfluos e menor nos essenciais a despeito de existirem fundadas razões para se crer na improbabilidade de repercussão “para frente”? Estas questões é que passam a ser respondidas nos tópicos subsequentes.

#### 4.3.1. O objeto visado pela norma: capacidade econômica do consumidor

Quando a Constituição dispõe no art. 153, §3º, I, e no art. 155, §2º, III, sobre a *seletividade em função da essencialidade*, tanto para ICMS como para IPI<sup>689</sup>, há um conteúdo implícito que não é, de modo geral, negado nem pela doutrina nem pela jurisprudência.

Tal conteúdo, pois, consiste no objetivo extrafiscal de desonerar bens essenciais, ou seja, aqueles que devem ser consumidos por todas as classes econômicas de indivíduos, facilitando que as camadas mais pobres a eles também tenham acesso, de modo a lhes garantir uma vida digna. Por outro lado, os bens não-essenciais ou também chamados “supérfluos” ficam sujeitos a uma carga tributária maior, pois os seus consumidores, presumivelmente, têm maior capacidade tributária para arcar com o tributo repercutido no preço.

Não obstante, o equívoco está em, a partir desta inferição lógica, assumir que todo e qualquer bem, em todo e qualquer mercado, condições e circunstâncias, ensejará a repercussão do ônus tributário no preço cobrado do consumidor. Ou seja, para que este conteúdo implícito não seja mal compreendido, é preciso acrescentar uma *conditio sine qua non* (condição necessária) para o emprego da técnica seletiva: a probabilidade de repercussão, no preço cobrado do consumidor, do tributo cujo ônus varia em função da essencialidade do bem tributado.

Com efeito, SIQUEIRA e RAMOS colocam que “a instituição de um imposto induz mudanças no comportamento dos agentes econômicos – indivíduos, firmas e talvez governo –, bem como alterações nos preços do produto e no retorno sobre os fatores de produção”. Na maioria dos casos, “a incidência econômica (ou real) de um imposto será diferente de sua incidência legal (ou estatutária)”. Tomando como exemplo os “impostos sobre as vendas: eles podem ser ‘transferidos para a frente’, tornando mais elevados os preços ao consumidor, ou ‘transferidos para trás’, reduzindo o valor dos fatores de produção, como os salários”<sup>690</sup>.

<sup>689</sup> Por fugir ao cerne do estudo, não se entrará na discussão acerca da obrigatoriedade do emprego da técnica seletiva para o IPI e ICMS ou obrigatoriedade apenas para o IPI e facultatividade para o ICMS.

<sup>690</sup> SIQUEIRA; RAMOS, Incidência tributária, op. cit., p. 155.

Ademais, conforme MACHADO SEGUNDO, “se se sabe que o tributo tende a encarecer os preços, como qualquer custo”, de fato, “isso pode ser levado em consideração no estabelecimento das alíquotas correspondentes, conforme o produto”. Nessa linha, “a seletividade, assim como a não-cumulatividade, são reflexos, no âmbito tributário, da ideia de que os tributos ditos indiretos encarecem o preço das mercadorias e dos serviços sobre os quais incidem”, o que pode ou não ocorrer, a depender do produto e serviço tributados e a respectiva relação elasticidade-preço estabelecida em dado mercado<sup>691692</sup>.

Nesse sentido, MACHADO explica que “embora o contribuinte econômico não participe da relação jurídica do tributo, é no entanto considerado na elaboração da norma”, pois, ao se cogitar de translação, “impõe seja avaliada a capacidade de contribuição de quem afinal vai suportar o ônus da tributação”<sup>693</sup>.

Isto é especialmente verdadeiro para a norma tributária que institui tributação seletiva. Aliás, só tem sentido uma tributação diferenciada sobre produtos e serviços quando em mira o consumidor destes.

Não é plausível uma interpretação de que a Constituição prestigia, por exemplo, o comerciante de arroz em detrimento do de perfumes pelo só fato de que aquele comercializa produto mais essencial à vida. No fim do dia, interessa-lhe, tanto quanto qualquer outro comerciante, o lucro que obtém com o negócio e a conveniência de mantê-lo, em vez de realocar seu capital para outra atividade. Inexiste, assim, qualquer tipo de “consciência social” maior daquele que comercializa produtos da cesta básica em relação aos produtores de bens luxuosos.

Por evidente, a norma pode favorecer um ou outro contribuinte quando visa a fomentar uma atividade econômica cujo desenvolvimento prestigie outros valores constitucionais. Dessa maneira, se o país passa por escassez de alimentos, seria razoável admitir alíquotas diferenciadas para produtores de gêneros alimentícios. Por outro lado, seria igualmente razoável que houvesse incentivo fiscal a produtos não-essenciais quando isto, por exemplo, pudesse favorecer uma indústria da qual o país é dependente para geração de emprego e renda, tal como a situação retro comentada da baunilha na ilha de Madagáscar.

---

<sup>691</sup> MACHADO SEGUNDO, Ainda a restituição..., op. cit., p. 256.

<sup>692</sup> Ressalva importante é de que, em nossa visão, a não-cumulatividade, diversamente do que defendido pelo autor, não pressupõe a transferência do ônus econômico. Trata-se de técnica tributária que visa a evitar a dupla tributação (ou tripla, quádrupla...) sobre a mesma base, quando, então, não há valor agregado. Enfim, uma política constitucional tributária que busca equilibrar a necessidade de arrecadação via exação indireta e o desenvolvimento econômico, não dependendo de fatores instáveis de mercado, como a repercussão.

<sup>693</sup> MACHADO, Repetição do Indébito..., op. cit., p. 97.

Enfim, fato é que deve existir uma neutralidade estatal em relação à atividade empresarial. Visando à carga suportada pelo consumidor, porém, vê-se uma necessidade de o Estado intervir para que os produtos básicos para uma vida digna sejam barateados, por meio deste subsídio indireto que é a redução tributária.

Demais disso, de acordo com o casal MUSGRAVE, a teoria econômica do consumo prediz que a elasticidade-preço em função da demanda depende da preferência dos consumidores, ou seja, a sua disposição (*willingness*) para substituir um produto por outro. Como exemplo, se um produto é essencial e tem diminuto impacto sobre o orçamento do indivíduo, a elasticidade tende a ser muito baixa. O sal é um caso emblemático desta hipótese, cuja tributação, pois, tende a ser suportada pelo consumidor<sup>694</sup>.

Ao lado disso, a elasticidade-demanda de um grupo de produtos (v.g., carros em geral) tende a ser menor que a de um item específico dentro do grupo (v.g., carro com ar-condicionado). A razão é que os últimos são mais facilmente substituíveis do que os primeiros. Logo, conforme concluem os autores, em regra “tributos seletivos deixam o consumidor em melhor posição para evitar o seu pagamento do que no caso dos tributos de amplo espectro”<sup>695</sup>.

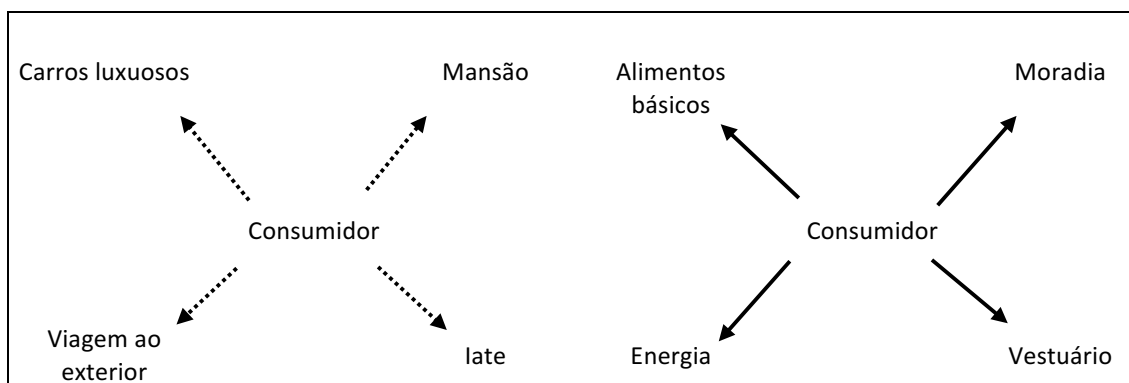


Figura 40 - Quadro 4.3.1. – Comportamento do consumidor frente a bens luxuosos e essenciais

HUGON e NEVIANI, porém, quando sustentam a maior repercutibilidade dos tributos gerais, focam demasiado na elasticidade da oferta. Ou seja, caso o consumidor não aceite o encargo, o fornecedor poderia, no caso dos tributos específicos, mobilizar seu capital para uma atividade não-onerada.

<sup>694</sup> MUSGRAVE; MUSGRAVE, *Public finance...*, op. cit., p. 254.

<sup>695</sup> MUSGRAVE; MUSGRAVE, *Public finance...*, op. cit., p. 254. No original: Selective taxes thus leave the consumer in a better position to avoid payment than do broad-based taxes.

Não obstante, esta conclusão somente subsiste quando se considera uma baixa elasticidade da demanda. Se o bem for substituível, como visto com carros luxuosos<sup>696</sup> ou iates<sup>697</sup>, a tendência é que (i) o tributo não seja integralmente repassado; e (ii) diante do baixo retorno do investimento frente a outros mercados, seja a produção dos bens severamente encolhida.

Nesse aspecto, é importante ressaltar que tampouco é plausível a interpretação de que, no manejo da seletividade, pouco importa se a configuração tributária leva à aniquilação de determinados mercados. O Estado, mediante instrumentos fiscais, pode, de fato, induzir comportamentos – incentivar/desincentivar o consumo de certos bens<sup>698</sup> –, porém seria absolutamente irrazoável e aviltante à livre iniciativa (art. 170, *caput*, da CF) que provocasse o resultado de inviabilizar a produção de bens considerados lícitos.

Retomando o raciocínio dos MUSGRAVE, os autores exemplificam que “um tributo sobre um Ford pode ser evitado pela compra de um Chevrolet; um tributo sobre carros em geral pode ser evitado, ainda que menos convenientemente, pelo uso de ônibus e aviões”. No entanto – aí onde se queria chegar –, “um tributo geral sobre vendas pode ser evitado tão somente pela redução do consumo e economizando”<sup>699</sup>, o que, em alguns casos, pode significar restrições intoleráveis à condição de vida digna.

Sem embargo destas considerações, é bem verdade que a translação pode ser medida em curto, médio e longo prazo. Assim, tendo em conta que “ajustes de orçamento levam tempo, visto que hábitos de consumo não mudam imediatamente”, de fato a elasticidade da demanda será maior – e, pois, consumidores terão melhores chances de não suportar o tributo – no longo prazo do que no curto prazo<sup>700</sup>.

No mais, vale retomar algumas lições dos clássicos SMITH e RICARDO: a repercussão gera custos sem qualquer retorno positivo (*deadweight loss*) e, pois, perda de eficiência. Dessa maneira, a tributação mais eficiente, do ponto de vista ideal, não deve ensejar repercussão, atingindo diretamente as efetivas fontes de riqueza<sup>701</sup>.

<sup>696</sup> MUSGRAVE; MUSGRAVE, *Public finance...*, op. cit., p. 254.

<sup>697</sup> MANKIW, *Principles of...*, op. cit., p. 128.

<sup>698</sup> Sobre a distinção entre pequenos incentivos e um paternalismo opressivo, v. os exemplos de THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. *Nudge: improving decisions about health, wealth and happiness*. New Haven: Yale University Press, 2008 (ebook).

<sup>699</sup> MUSGRAVE; MUSGRAVE, *Public finance...*, op. cit., p. 254. No original: A tax on Fords can be avoided by purchase of a Chevrolet; a tax on cars in general can be avoided, if less conveniently, by the use of buses or airplanes; but a general sales tax can be avoided only by consuming less and saving.

<sup>700</sup> MUSGRAVE; MUSGRAVE, *Public finance...*, op. cit., p. 255.

<sup>701</sup> BARROS FILHO, *A história da doutrina...*, op. cit., p. 56.



Por isso, BOADWAY sustenta que, em análises de política tributária, pode surgir um conflito entre equidade e eficiência. De um lado, a tributação de bens luxuosos pode promover um efeito redistributivo de renda, retirando do patrimônio dos mais abastados para aplicar em políticas públicas dos mais necessitados.

Todavia, também é verdade que bens luxuosos repercutem mal – i.e., possuem alta elasticidade de demanda –, de modo que apenas um exame minucioso das circunstâncias mercadológicas a revelar quem tende, e em que medida, suportar o ônus tributário.

Em termos de eficiência, isto significa dois problemas. Primeiro, não se elimina a repercussão, persistindo o desperdício de recursos. Segundo e principalmente, há maior dificuldade de definir o “contribuinte econômico” pelo maior grau de incerteza do comportamento de mercado, o que não garante a efetividade da política extrafiscal, como, por exemplo, o aumento de preços ao consumidor final<sup>702</sup>.

SCHOURI, no mesmo sentido, ao tratar da tributação mais gravosa para desincentivar o consumo de bens indesejados (“normas indutoras de comportamento”), alerta para a “importância de se medir a elasticidade da oferta e da demanda, já que se for inelástica, de nada adiantará um agravamento da tributação, que apenas aumentará o preço dos bens, sem modificar o consumo”<sup>703</sup>.

Ainda, quando o objetivo, de fato, não for o simples aumento de preços, visando à capacidade econômica do consumidor, mas uma mudança nos hábitos de consumo, “um aumento de custos que não gere o desvio de conduta visado” pode conduzir a um “aumento de custos a ser trasladado para o consumidor final, propiciando um indesejado efeito inflacionário”<sup>704</sup>.

Por fim, com relação à minoração de tributos, bem pontua ESTURILIO no sentido de que “a única certeza que se tem ao reduzir a tributação sobre determinadas operações com bens e serviços é que a arrecadação estatal diminuirá”. Com efeito, não é possível afirmar que “a redução da carga tributária será efetivamente repassada ao preço para os consumidores”, tendo-se por escopo “tributar menos os detentores de menor riqueza financeira”<sup>705</sup>.

A realidade dura e difícil é, portanto, que, não sendo consideradas as nuances de elasticidade-preço, é bem provável que algumas reduções tributárias, ao invés de tornar o

---

<sup>702</sup> BOADWAY, Robin. *From optimal tax theory to tax policy: retrospective and prospective views*. Cambridge: MIT, 2012, p. 10-11.

<sup>703</sup> SCHOURI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 49.

<sup>704</sup> SCHOURI, *Normas Tributárias Indutoras...*, op. cit., p. 49-50.

<sup>705</sup> ESTURILIO, Regiane Binbara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 82.

mercado de bens essenciais mais acessível ao consumidor pobre, sirvam apenas para aumentar o retorno sobre o capital, como, por exemplo, na hipótese de produto demanda-inelástico em mercado dominado ou cartelizado.

#### 4.3.2. Metodologia de mensuração da repercussão econômica

Em se tratando de metodologia econômica, MILTON FRIEDMAN é uma referência obrigatória. Em uma de suas obras mais conhecidas, *Essays in Positive Economics*, disserta, ainda que brevemente, sobre a mensuração da repercussão econômica.

O autor, como já se referiu alhures, defende uma teoria econômica factível, com seleção de variáveis e simplificação proposital da realidade, a fim de se obter algum resultado prático útil. Explica que um comportamento observado pode se enquadrar em mais de uma hipótese de estudo e, nesse caso, deve-se buscar novas evidências a fim de justificar a escolha de uma delas em detrimento das outras:

Por exemplo, suponha que um tributo específico sobre uma commodity particular produza um aumento de preço igual ao montante do tributo. Isto é consistente com condições competitivas de mercado, uma curva de demanda estável e uma estável e horizontal curva de oferta. Mas também é consistente com condições competitivas e inclinações positivas e negativas na curva de oferta que se compensam com alterações na curva de demanda ou de oferta; com condições monopolísticas, custo marginal constante e curva de demanda estável com a formatação adequada para produzir tal resultado; e assim por diante, indefinidamente. Evidências adicionais com as quais a hipótese seja consistente podem excluir algumas das outras possibilidades; não podem nunca reduzir a uma única possibilidade capaz de ser consistente com o acervo finito de evidências<sup>706</sup>.

Por outro lado, a escolha das variáveis é fundamental, pois não é possível contemplar todo e qualquer fator que possa influenciar a translação. Nesse sentido, a teoria orienta o pesquisador sobre os cenários plausíveis, assim como pesquisas anteriores excluem variáveis testadas que não apresentaram relevância estatística<sup>707</sup>.

---

<sup>706</sup> FRIEDMAN, *Essays in...*, op. cit., p. 9-10. No original: For example, suppose a specific excise tax on a particular commodity produces a rise in price equal to the amount of the tax. This is consistent with competitive conditions, a stable demand curve, and a horizontal and stable supply curve. But it is also consistent with competitive conditions and a positively or negatively sloping supply curve with the required compensating shift in the demand curve or the supply curve; with monopolistic conditions, constant marginal costs, and stable demand curve, of the particular shape required to produce this result; and so on indefinitely. Additional evidence with which the hypothesis is to be consistent may rule out some of these possibilities; it can never reduce them to a single possibility alone capable of being consistent with the finite evidence.

<sup>707</sup> Sobre a relevância dos fatores, FRIEDMAN esclarece que, “claramente, só pode ser conhecida mediante a comparação da discrepância entre previsto e real comportamento levando em conta um ou outro fator” (FRIEDMAN, *Essays in Positive...*, op. cit., p. 33).

É preciso, ademais, definir o nível de generalização que se busca fazer com os resultados obtidos. De fato, os critérios são distintos quando se pretende examinar o comportamento de empresas de um distrito, cidade, região, país ou comunidade internacional; macrossetores (indústria, comércio, serviços), mesosssetores (combustível, alimentação, saúde etc) e microssetores (postos de gasolina, restaurantes, clínicas médicas etc); entre outros.

Em contrapartida, uma análise “hiper-realista” sobre o mercado de dada *commodity*, ilustra FRIEDMAN, se é que possível de ser ultimada, levaria a predições teóricas não aplicáveis em situações concretas em razão da sua excessiva particularização:

Uma teoria complementamente ‘realista’ do mercado de trigo teria de incluir não só as condições diretamente influentes na oferta e demanda do trigo, mas também o tipo de moeda ou instrumentos de crédito utilizados nas trocas; as características pessoais dos agentes de mercado, tais como cor do cabelo e dos olhos, seus antecedentes e educação, número de membros da família e suas características, antecedentes e educação respectivos, etc; o tipo de solo em que o trigo cresceu, suas características físicas e químicas, o clima predominante durante a estação de crescimento; as características pessoais dos agricultores e dos consumidores que consomem o trigo; e assim por diante, indefinidamente. Qualquer tentativa de alcançar este tipo de ‘realismo’ certamente leva a uma teoria absolutamente inútil<sup>708</sup>.

Adentrando o estudo dos métodos propriamente ditos de mensuração da translação dos tributos (*tax shifting*), FAGAN, em artigo publicado na prestigiada *The Quarterly Journal of Economics*, trata do método estatístico e discrimina duas modalidades distintas de abordagem: (i) o método puramente estatístico (*purely statistical method*) e o (ii) método teórico-estatístico (*theoretical-statistical method*)<sup>709</sup>.

O autor não nega, porém, que o método estatístico é alvo de críticas, tais como as proferidas pelo professor HUGH DALTON, cuja obra é sempre citada. DALTON relata que historiadores econômicos, a partir da comparação do preço pré e pós instituição do tributo, tentaram provar que, com a revogação das *Corn Laws* no Reino Unido, o preço do pão (bem alcançado pelo tributo) não teria reduzido, antes foi aumentado.

Todavia, segundo o autor britânico, tais historiadores teriam ignorado que, à época, houve um aumento geral dos preços, em virtude da crescente produção de ouro na Califórnia e na Austrália, tendo o preço do pão aumentado menos que outros produtos e, também, menos na Grã-Bretanha do que em outros países<sup>710</sup>.

Dessa forma, referido economista sustenta que, para determinar a incidência econômica de um tributo mediante o método estatístico, teria de se tomar não “o preço sem o

<sup>708</sup> FRIEDMAN, *Essays in Positive...*, op. cit., p. 32.

<sup>709</sup> FAGAN, Elmer D. Tax Shifting and the Laws of Cost. *The Quarterly Journal of Economics*, v. 47, n. 4, ago 1933, p. 703.

<sup>710</sup> DALTON, *Princípios de Finanças...*, op. cit., p. 60.

impôsto em *diferentes* épocas ou lugares, mas na *mesma* época ou lugar”<sup>711</sup>, o que, por óbvio, não é possível, já que essa concomitância de preços inexiste.

Assim, conclui que “quase todos os argumentos estatísticos a respeito da incidência são destituídos de valor, pois o impôsto é apenas um dos inúmeros fatores determinantes do preço de uma mercadoria tributada”, além do que, tomadas as devidas proporções, “a consequência das alterações tributárias sôbre o seu preço pode ser e, de fato, é muitas vêzes pequena, em comparação com a repercussão das modificações de outros fatores”<sup>712</sup>.

FAGAN comenta a posição de DALTON, afirmando que seu ceticismo deriva (1) do fato de que não há um acervo de dados ideal para a determinação estatística dos efeitos do tributo sobre os preços; e (2) do fato de que o tributo é apenas um entre vários outros fatores que determinam o preço dos bens, sendo seus efeitos por vezes até pouco expressivos perto dos de outros fatores<sup>713</sup>.

Ademais, consente que DALTON está correto quando afirma não existir um acervo ideal de dados<sup>714</sup>, mas, a partir dos trabalhos de LASPEYRES utilizando o método puramente estatístico, é necessário reconhecer que seus resultados foram capazes de “realizar significativos acréscimos ao limitado conhecimento presente sobre a causalidade tributo-preço”<sup>715</sup>.

Não obstante, o modelo proposto por FAGAN possui aperfeiçoamentos em relação ao método puramente estatístico. O pesquisador sustenta que, em relação ao modelo puramente estatístico, uma limitação importante é “o fato de que, a fim de utilizar os resultados deste método para predizer os efeitos de um tributo sobre o preço sob um dado conjunto de condições, um tributo de mesma ou semelhantes características deve ter existido por um período adequado de tempo e sob condições comparáveis”<sup>716</sup>.

---

<sup>711</sup> DALTON, *Princípios de Finanças...*, op. cit., p. 60.

<sup>712</sup> DALTON, *Princípios de Finanças...*, op. cit., p. 61.

<sup>713</sup> FAGAN, *Tax shifting and the Laws...*, op. cit., p. 705.

<sup>714</sup> Contra esse momento utópico de angariação de um acervo ideal de dados, conferir as lições de FRIEDMAN, *Essays in Positive...*, op. cit., p. 32.

<sup>715</sup> FAGAN, *Tax shifting and the Laws...*, op. cit., p. 705. No original: [...] making significant additions to our present limited knowledge of tax-price causation.

<sup>716</sup> FAGAN, *Tax shifting and the Laws...*, op. cit., p. 706. No original: [...] the fact that in order to use the results of this method in forecasting the effect of a tax on price under an actual set of market conditions, a tax of the same or like character must actually have been in existence for an adequate length of time and under comparable conditions.

De outro lado, o método teórico-estatístico que adota superaria esta dificuldade. Isto é, ao passo que o método puramente estatístico não se vale de qualquer teoria do preço, o método teórico-estatístico parte da premissa teórica do equilíbrio da oferta e da demanda.

Sob esta premissa, então, determinam-se as leis estatísticas da oferta e da demanda<sup>717</sup>, ou seja, a relação preço-quantidade de determinado bem em mercados reais antes de instituído o tributo. Com isso, é possível obter, em termos estatísticos, a “elasticidade da demanda e da oferta apropriada ao tempo e às dimensões de espaço do mercado no qual o tributo será instituído”<sup>718</sup>.

As curvas de demanda e oferta estatisticamente determinadas revelam a reação média de produtores e consumidores em função de uma mudança no preço do bem. Logo, em posse dessas funções matemáticas, pode-se, adicionando o tributo ao preço de oferta e projetando nova curva de oferta, demonstrar o efeito aproximado que o tributo terá no preço do bem<sup>719</sup>.

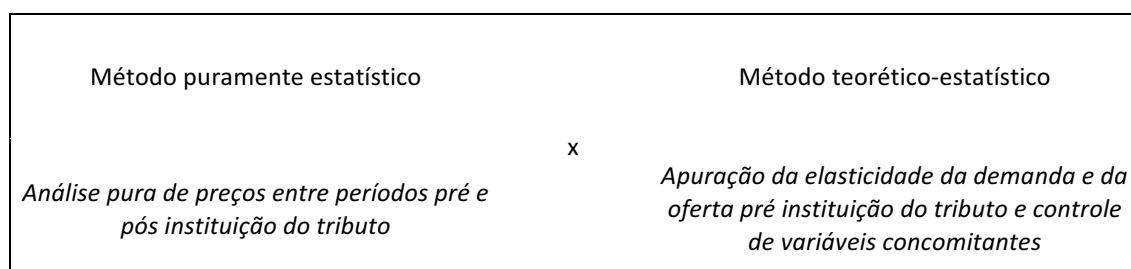


Figura 41 - Quadro 4.3.2. – Método puramente estatístico x método teórico-estatístico

De fato, o método não é isento de falhas e limitações – basta pensar na oscilação de outros fatores concomitantemente à instituição do tributo, de modo que, como não há registro passado do impacto destes fatores, é difícil isolar a influência do tributo. Contudo, é verdade que parece ser uma das alternativas mais viáveis para realizar previsões úteis com aplicações práticas:

Mas eu acredito que tal registro de dados, embora imperfeito, da reação dos produtores e consumidores para mudanças específicas de preço de uma commodity num mercado definido durante dado período de tempo no passado (ao lado da consideração ou descrição das “condições contextuais” do mercado durante o

<sup>717</sup> Aqui, referem-se as leis econômicas, isto é, de natureza causal, e não imputativa, como as leis no sentido jurídico.

<sup>718</sup> FAGAN, Tax shifting and the Laws..., op. cit., p. 707. No original: [...] the elasticity of demand and supply appropriate to the time and space dimensions of the market in which the tax is to be imposed.

<sup>719</sup> FAGAN, Tax shifting and the Laws..., op. cit., p. 707-708.

período específico) é a melhor base possível sobre a qual prever o provável efeito de um tributo no preço da commodity no mercado<sup>720</sup>.

Ainda nessa linha, WIRTH F. FERGER, membro do *Office of the Secretary of the United States Department of Agriculture* na década de 1940 nos Estados Unidos, publicou um artigo que demonstrou a preocupação da Administração Pública Federal estado-unidense com a correta apreciação do legislador no tocante à translação tributária.

À época, discutia-se se a repetição de indébito tributário deveria estar condicionada à prova do não-repasse do ônus tributário por aquele que buscava a restituição – o que, a propósito, ocorreu mais tardiamente no Supremo Tribunal Federal brasileiro, durante as décadas de 1960 e 1970.

O problema fundamental colocado pelo artigo foi: “pode a Economia satisfazer as demandas do legislador mensurando a translação de um tributo pelo contribuinte?”<sup>721</sup>. O autor comenta que as decisões da Suprema Corte norte-americana, embora não acolhessem a tese do *passing on*, como foi o caso do Brasil, reconheciam a probabilidade de repercussão do ônus econômico-tributário de vários tributos.

Num de seus julgamentos envolvendo a recíproca tributação da renda pelos Estados-membro e União sobre a remuneração de seus funcionários, reconhece que parte do ônus tributário do imposto sobre a remuneração dos funcionários é suportada pelo ente que os remunera. Assim, funcionários estaduais que antes possuíam imunidade do imposto de renda federal estavam dispostos a aceitar mais reduzidos salários do que no caso da ausência desta imunidade. A Corte, no entanto, assentou que a mensuração de tal translação não poderia ser realizada pelos economistas<sup>722</sup>.

Dessa maneira, FERGER passa a investigar quais “métodos de mensuração podem receber a aprovação das Cortes”, ou melhor, se a literatura econômica fornece um guia confiável para realizar tal mensuração<sup>723</sup>.

Inicialmente, pois, é necessário estabelecer uma comparação entre a margem bruta (*spread*) do preço do produto durante o período em que vigorou a tributação, antes do tributo

<sup>720</sup> FAGAN, Tax shifting and the Laws..., op. cit., p. 709. No original: But I believe that a record, tho imperfect, of the reactions of producers and consumers to specific price changes of a given commodity in a definite market during a given period of time in the past (together with an account or description of the "enviroming conditions" of that market during the specified period) is the best possible basis upon which to forecast the probable effect of a specific tax on the price of that commodity in that market.

<sup>721</sup> FERGER, Wirth F. The Measurement of Tax..., op. cit., p. 431. No original: Can economics satisfy the demands of the legislator by measuring the shifting of an actual tax by an actual taxpayer?

<sup>722</sup> FERGER, The Measurement of Tax..., op. cit., p. 436.

<sup>723</sup> FERGER, The Measurement of Tax..., op. cit., p. 439. No original: [...] methods of measurement may be expected to gain the approval of the court.

e após a sua invalidação<sup>724</sup>. A *rationale* por detrás da técnica da margem é que, como se vem dizendo, a repercussão do ônus tributário é essencialmente um problema de análise de preços<sup>725</sup>.

Nesse sentido, como ocorre com a mensuração de qualquer fator econômico, o método consiste em inferir conclusões a partir da comparação entre a situação em que o tributo era exigido e aquela que teria existido no dado período caso não houvesse o tributo, estando as demais circunstâncias inalteradas (*ceteris paribus*). Assim, grosso modo, se a margem bruta é maior em razão do tributo do que teria sido em condições equivalentes sem o tributo, então o produtor não suportou o ônus tributário, mas o repassou<sup>726</sup>.

Nada obstante, algumas precauções precisam ser tomadas. FERGER comenta que LASPREYES, ao examinar os efeitos da abolição do tributo prusso sobre o abate e a trituração (*milling and slaughter tax*), constatou que algumas das alterações de preço dos artigos tributados estavam relacionadas à oscilação de outros fatores econômicos concomitantes à instituição do tributo. Desse modo, é preciso levar em conta a alta probabilidade de que outras circunstâncias, além da tributação, se alterem de um período a outro<sup>727</sup>.

Por isso, o autor afirma que “todas essas mudanças circunstanciais introduzirão pequenos erros que não podem jamais ser eliminados com total acuidade”<sup>728</sup>. No entanto, os fatores que impactam da maneira mais significativa precisam ser controlados, sob pena de invalidar qualquer conclusão a respeito da influência singular do tributo.

De tal sorte, “se ocorreram mudanças substanciais entre os dois períodos analisados no patamar dos salários ou em outra despesa, que na ausência do tributo teriam refletido mudanças na margem de preço”, então “uma comparação entre os dois períodos medirá o efeito conjunto destas mudanças e do tributo imposto”<sup>729</sup>.

Consequentemente, uma segunda etapa é necessária para realizar a correção ou ajuste desta margem *prima facie*, isto é, considerado o impacto do tributo e de eventuais

<sup>724</sup> O autor adota como pano de fundo o caso de tributos invalidados pelo Poder Judiciário e cuja restituição é, na sequência, postulada pelos contribuintes. Contudo, as lições apresentadas têm maior alcance, podendo contribuir para uma metodologia de mensuração da translação mesmo sem a invalidação do tributo.

<sup>725</sup> FERGER, *The Measurement of Tax...*, op. cit., p. 444.

<sup>726</sup> FERGER, *The Measurement of Tax...*, op. cit., p. 449-450.

<sup>727</sup> FERGER, *The Measurement of Tax...*, op. cit., p. 450.

<sup>728</sup> FERGER, *The Measurement of Tax...*, op. cit., p. 450. No original: All of these changing circumstances will introduce small errors which can never be eliminated with complete accuracy.

<sup>729</sup> FERGER, *The Measurement of Tax...*, op. cit., p. 450-451. No original: If material changes have occurred between the two periods in wage rates or in other processing expenses, which in the absence of a tax would have been reflected in a changed margin [...] a comparison between the two periods will measure the gross or total effect of these changes and the tax imposition.

outros fatores no preço. Se houve um aumento no custo unitário de produção, por exemplo, é preciso tomar nota do seu impacto econômico. A idoneidade do controle destes outros fatores, pois, é fundamental para que o efeito do tributo possa ser isolado<sup>730</sup>.

Feito este percurso, o autor indaga se tal ordem de inferências seria razoável aos olhos do Direito. Vale dizer, se os juristas poderiam lidar com ponderações do tipo “o que poderia ter sido” (*what would have been*) a partir de “o que foi” (*what was*). Em paralelo, no judiciário norte-americano uma situação similar ganhou reconhecimento jurídico, consistente na comparação entre período pretérito e atual para estabelecer um “preço justo de mercado” (*fair market place*) em lides indenizatórias<sup>731</sup>.

Enfim, as considerações até agora expendidas apenas diagnosticam a falha nas premissas adotadas pela doutrina jurídica, contrapondo-se-lhes um conhecimento mais depurado oriundo da ciência econômica. Nessa toada, viu-se que os economistas se preocupam em eleger um método confiável e o mais realista possível nas pesquisas envolvendo a translação tributária, de modo a se obterem resultados que tenham aplicação prática em mercados reais.

No próximo tópico, passa-se a examinar os estudos empíricos levados a cabo para testar hipóteses de ausência de repercussão, repercussão parcial, integral e até “sobre-repercussão”. A partir dos resultados colacionados, então, é possível indicar caminhos para um controle da efetividade dos instrumentos fiscais no que toca à implementação da seletividade na tributação.

#### 4.3.3. Resultados empíricos: inferindo conclusões a partir de mercados reais

Diversas pesquisas, sobretudo nos países da América do Norte e Europa, desenvolveram-se em torno da mensuração da repercussão do ônus tributário. No Brasil, infelizmente, as poucas pesquisas levadas a cabo sobre incidência econômica, em vez de

---

<sup>730</sup> FERGER, *The Measurement of Tax...*, op. cit., p. 451. O autor trata esses elementos como pertencentes a uma “análise fática” (*factual analysis*), que, na sua mensuração, independeria da teoria econômica que haja sido construída a respeito do mercado examinado – v.g., monopólio ou competição; custos crescentes, constantes ou decrescentes; elasticidade da demanda e da oferta.

<sup>731</sup> FERGER, *The Measurement of Tax...*, op. cit., p. 452.



confirmarem hipóteses de repercussão, já partem da premissa de que a repercussão se opera integralmente<sup>732</sup>.

Isto, por evidente, não é uma exclusividade brasileira. Há pesquisadores estrangeiros que partem da mesma premissa<sup>733</sup>. Contudo, há boa dose de trabalhos, realizados por pesquisadores renomados e publicados em periódicos de peso, a refutar tal premissa, considerando-a extremamente simplista, mormente em face dos avanços no estudo da elasticidade-preço.

#### 4.3.3.1. *Commodities nos Estados Unidos da América na década de 1980*

De início, interessante o estudo desenvolvido por BESLEY e ROSEN que buscavam resultados sobre a repercussão do ônus tributário em 12 *commodities*: banana, pão, “big mac”, manteiga da marca Crisco, ovos, absorvente da marca Kleenex, leite, jogo “monopoly”, shampoo, refrigerante coca-cola, cueca, serviço de balanceamento (rodas).

A sua amostra contemplou 155 cidades nos Estados Unidos, durante o período de 1982 a 1990. Ainda, nesse estudo foram ponderados 3 fatores que certamente oscilariam entre as cidades: preço do aluguel, salários e custo da energia.

Como referem os autores, “mesmo para três *commodities* tão similares quanto leite, ovo e pão (elas são encontradas perto uma da outra em mercearias), não há razão para crer que a demanda e as condições de custos (incluindo curva de elasticidade) são as mesmas”<sup>734</sup>.

No mais, realizou-se o controle de fatores supervenientes que poderiam atuar concomitantemente ao tributo na formação de preço, tais como: crescimento demográfico (e possível aumento de alíquotas em razão do aumento de demanda), translação a longo prazo, interdependência de preço entre *commodities*, cidades perto de fronteira em que buscar

<sup>732</sup> Por todos, v. SIQUEIRA, Rozane Bezerra; NOGUEIRA, José Ricardo; DE SOUZA, Evaldo Santana. A incidência final dos impostos indiretos no Brasil: efeitos da tributação de insumos. *Revista Brasileira de Economia*, Rio de Janeiro, out-dez 2001, p. 513-544.

<sup>733</sup> Tome-se o exemplo de pesquisa desenvolvida na Austrália em SCUTELLA, Rosanna. The Final Incidence of Australian Indirect Taxes. *The Australian Economic Review*, v. 32, n. 4, p. 439-368.

<sup>734</sup> BESLEY, Timothy J.; ROSEN, Harvey S. Sales tax and prices: an empirical analysis. *National Bureau of Economic Research*, Cambridge, jul 1998, working paper n. 6667, p. 14. No original: Even for three commodities as ‘similar’ as milk, eggs and bread (they are often near each other in the grocery store), there is no reason to believe that demand and cost conditions (including elasticities of slopes) are the same.

mercado diverso é facilitado e uma amostragem menor para efeitos de uma maior especificação da variação dos custos<sup>735</sup>.

Chegou-se à conclusão de que, quanto a estas commodities, há vezes em que o tributo é integralmente repassado, mas também outras em que ele é “sobre-repassado” (*overshifted*). Este fenômeno, é claro, pode estar relacionado a algum fator não controlado, mas também, como se viu no Capítulo 3, a ajustes de mercado (tendencialmente em produtos demanda-inelásticos) como a dupla incidência econômica<sup>736</sup>.

#### 4.3.3.2. A tributação dos cigarros na Europa entre as décadas de 1980 e 1990

DELIPALLA e O'DONNEL, a seu turno, realizaram pesquisa para desvendar os impactos de tributo, demanda e custos no preço do cigarro, no período de 1982 a 1997, em alguns países europeus, a saber, Bélgica, Dinamarca, Alemanha, Grécia, Espanha, França, Irlanda, Itália, Luxemburgo, Holanda, Portugal e Reino Unido.

Utilizou-se a tributação sobre os cigarros com preço popular. O custo foi controlado pelo custo do trabalhador na indústria tabagista. O Produto Interno Bruto (PIB) foi utilizado para medir o nível de elasticidade da demanda.

Os autores sustentam que políticas antitabagistas adotam a premissa de que os tributos serão integralmente repassados aos consumidores. Logo, testes para validar esta premissa são importantes para análise da efetividade de políticas de saúde e efeitos redistributivos relacionados à tributação do cigarro<sup>737</sup>.

Como resultado, apurou-se que, na maioria dos casos, as estimativas sugerem “sub-repasse” (*undershifting*) de tributos com alíquotas variáveis. Em três países (Dinamarca, Holanda e Portugal), o sub-repasse é significativo. Em apenas um país (Itália), identificou-se sobre-repasse de tributo com alíquotas variáveis. Em contraste, seis países apresentaram significativo sobre-repasse de tributo com alíquota específica, com apenas um (Holanda) que apresentou sub-repasse nesta modalidade<sup>738</sup>.

---

<sup>735</sup> BESLEY; ROSEN, Sales tax and prices..., op. cit., p. 16-23.

<sup>736</sup> A dupla incidência econômica dos tributos consiste, em linhas gerais, no aumento de preço superior ao valor do tributo pela razão de que o vendedor, ao ser acrescido um custo na produção do bem, tal como o tributário, recalcula o preço cobrado a fim de manter sempre o mesmo percentual de margem bruta nas vendas realizadas.

<sup>737</sup> DELIPALLA, Sophia; O'DONNEL, Owen. Estimating tax incidence, market power and market conduct: the european cigarette industry. *Draft*, janeiro 1999, p. 6-7.

<sup>738</sup> DELIPALLA; O'DONNEL. Estimating tax incidence..., op. cit., p. 15.

Como antecipado, resultados de regressões individuais nos países sugeriram que produção estatal (França, Itália, Portugal e Espanha), agricultura doméstica de tabaco (Grécia) e intenso comércio fronteiriço (Luxemburgo) afetam a relação preço-tributo<sup>739</sup>. Em razão disso, estes países compuseram o Grupo 2 e o restante (Bélgica, Dinamarca, Alemanha, Irlanda, Holanda e Reino Unido), o Grupo 1, para posterior comparação.

Desse modo, no caso do Grupo 1, houve significativo sub-repasse nos dois tipos de tributo (alíquota específica e variável). Uma unidade monetária de acréscimo no tributo com alíquota variável cobrado eleva o preço, em média, em 0,72, ao passo que uma unidade a mais de tributo com alíquota específica eleva o preço, em média, em 0,92<sup>740</sup>.

Ao contrário, os resultados do Grupo 2 indicam significativo sobre-repasse de ambos os tipos de tributo. No caso do tributo com alíquota específica, uma unidade de aumento no tributo eleva, em média, mais de 2 unidades o preço (2,16). Tratando-se de tributo com alíquota variável, o aumento cai para 1,48<sup>741</sup>.

É possível argumentar, no caso do Grupo 2, que a presença forte do Estado deveria afastar a premissa da maximização de lucros. Não obstante, uma repercussão superior para este grupo é consistente com as expectativas decorrentes da estrutura de mercado, isto é, em que o número de firmas nos países do Grupo 2 é menor do que no Grupo 1, o que sugere menos comportamento competitivo e, pois, maior dominância sobre preços<sup>742</sup>.

Fato bastante curioso é o de que a presença do Estado na economia está associada a um menor número de empresas e, em consequência de um mercado menos competitivo, um índice de repercussão maior. Não obstante, na contramão destes dados, a jurisprudência do STJ realizou presunção inversa no caso da Empresa Brasileira de Correios (empresa estatal), ou seja, de que o ISS incidente sobre os serviços postais, cuja imunidade foi posteriormente declarada pelo STF, não foi repassado aos usuários<sup>743</sup>.

De acordo com os resultados obtidos, DELIPALLA e O'DONNELL deduzem que “se governos nórdicos desejam preços altos para satisfazer o *lobby* do setor da saúde, e altos lucros para agradar as multinacionais, a tributação mediante alíquota específica é a opção preferida”. Por outro lado, “governos no sul da Europa estão menos expostos a este tipo de

---

<sup>739</sup> DELIPALLA; O'DONNELL. Estimating tax incidence..., op. cit., p. 16.

<sup>740</sup> DELIPALLA; O'DONNELL. Estimating tax incidence..., op. cit., p. 18-19.

<sup>741</sup> DELIPALLA; O'DONNELL. Estimating tax incidence..., op. cit., p. 20.

<sup>742</sup> DELIPALLA; O'DONNELL. Estimating tax incidence..., op. cit., p. 20.

<sup>743</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial n. 1.642.250/SP. Rel. Min. Herman Benjamin. Segunda Turma. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. Recorrido: Município de São Paulo. Julgado em 16/03/2017.

*lobby* e favorecem tributação *ad valorem* com vistas a manter a vantagem de preço para os produtos domésticos”<sup>744</sup>.

Por fim, a análise dos efeitos redistributivos da tributação normalmente está baseada na premissa da repercussão integral dos tributos. Este estudo, porém, demonstra que esta assunção nem sempre tem validade empírica.

Sob a premissa de repercussão integral, a tributação sobre cigarros seria regressiva. Dada a existência de sobre-repasse nos países do Sul da Europa, tal regressividade deve ser intensificada. De outro lado, a tributação pode não ser tão regressiva nos países do Norte, visto que a evidência indica sub-repasse, particularmente nos casos de tributação *ad valorem*. De qualquer modo, extrai-se que, em vista dos dados empíricos obtidos, afirmações genéricas sobre incidência econômica devem ser utilizadas com o maior cuidado<sup>745</sup>.

Convém, ademais, realizar um paralelo rápido com o caso brasileiro. A atual TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados), atualizada pelo Decreto n. 8.950/2016, prevê alíquota de até 300% para cigarros contendo tabaco (v.g., NCM 24.02.20.00).

Em razão disso, o consumidor “já não consegue arcar com o elevado valor dos cigarros”, de modo que “tem migrado para alternativas mais baratas”, notadamente o mercado ilegal do contrabando e descaminho. Isto é o que revela notícia do Portal Consultor Jurídico, em 15/08/2017, aduzindo que o Brasil possui o maior mercado ilegal de cigarros do mundo, com 45,2 bilhões de cigarros contrabandeados em 2016<sup>746</sup>.

Tal volume, segundo dados apresentados, representa cerca de 45% do volume negociado em mercado. Em consequência, a marca mais negociada no mercado é paraguaia, a Eight. Assim, “a tentativa de corrigir hábitos pela via tributária tem, na verdade, colaborado para fomentar o mercado ilegal”<sup>747</sup>.

---

<sup>744</sup> DELIPALLA; O’DONNEL. Estimating tax incidence..., op. cit., p. 21. No original: If northern governments want high prices, to satisfy the health lobby, and high profits, to please the multinationals, specific taxation is the preferred option [...] Governments in southern Europe are less exposed to these lobbies and favour *ad valorem* taxation in order to maintain the price advantage to the domestic products.

<sup>745</sup> DELIPALLA; O’DONNEL. Estimating tax incidence..., op. cit., p. 22.

<sup>746</sup> CONJUR. Aumentar tributos inibe o consumo do cigarro: verdade ou mito? < <http://www.conjur.com.br/2017-ago-15/aumentar-tributos-inibe-consumo-cigarro-verdade-ou-mito>>. Acesso em 17/09/2017.

<sup>747</sup> Op. cit., p. única. Em 2016, um estudo no Estado de São Paulo já havia levantado que 40% dos cigarros consumidos são ilegais, e, com o aumento da alíquota de ICMS de 25 para 32%, a previsão era de que, a cada dez maços vendidos, seis seriam oriundos do Paraguai (OGLOBO. O cigarro mais vendido em SP é pirata e fabricado pelo presidente do Paraguai < <http://blogs.oglobo.globo.com/lauro-jardim/post/o-cigarro-mais-vendido-em-sao-paulo-e-pirata-e-fabricado-pelo-presidente-do-paraguai.html>>. Acesso em 17/09/2017.

Ou seja, não só há um potencial problema do sub-repasse com relação à seletividade, já que, nesse caso, não é atingido o consumidor final, cuja capacidade econômica é visada pela norma, como também pode ser evidenciada uma falha nos seus objetivos indutores. Isso porque, se a tributação está levando ao aumento do mercado “negro” ou “informal”, de fato não está induzindo as mudanças de hábitos (v.g., reduzir consumo de cigarro, o qual acarreta em tratamentos de saúde custeados, no caso brasileiro, em sua maioria por dinheiro público) e, assim, a norma instituidora perde o próprio fundamento em razão do qual foi criada.

#### 4.3.3.3. IVA francês no quinquênio final do século XX

Um estudo desenvolvido por CARBONNIER demonstra que, a depender da estrutura de mercado, reduções e majorações tributárias podem ter efeitos assimétricos no preço. Para tanto, utiliza como evidência o IVA (imposto sobre valor agregado) exigido na França durante o período de 1995 a 2000, durante o qual houve tanto redução quanto majoração das alíquotas.

A teoria prediz que, em perfeita competição, um tributo não pode ser sobre-repassado, devendo a translação variar entre 0 e 100%. Se estará mais próximo de um extremo ou de outro, isto dependerá da elasticidade das curvas de demanda e oferta<sup>748</sup>.

A hipótese de trabalho consiste em que a translação se opera diferentemente para reduzir ou majorar preços. As possíveis causas para isso são os efeitos assimétricos das propriedades da curva de demanda e de oferta<sup>749</sup>.

Primeiramente, a assimetria na curva de oferta pode estar relacionada ao processo de produção. Cogita-se que seja mais fácil para empresas reduzirem sua produção do que aumentá-la, ao menos no curto e médio prazo. Isso porque aumentar a produção normalmente requer a contratação de novos funcionários e a realização de investimentos, demandando tempo e recursos para se efetuarem tais gastos<sup>750</sup>.

Assim, isto implica menos expressivas reduções de preços do que aumentos, já que, havendo uma redução tributária, um aumento de produção é necessário para que se opere a redução de preços. Vale dizer, só vale a pena reduzir o preço se o objetivo for aumentar o

---

<sup>748</sup> CARBONNIER, Clément. Is Tax Shifting Asymmetric? Evidence from French VAT reforms, 1995-2000. *Paris-Jourdan Sciences Economiques*, working paper n. 2005-34, p. 1.

<sup>749</sup> CARBONNIER, Is Tax Shifting Asymmetric..., op. cit., p. 2.

<sup>750</sup> CARBONNIER, Is Tax Shifting Asymmetric..., op. cit., p. 2.

volume de vendas a um custo marginal reduzido (custo unitário menor do bem adicional) e, para tanto, são necessários dispêndios que não podem ocorrer tão imediatamente<sup>751</sup>.

Por consequência, as limitações do aumento de produção apenas permitem leve alteração de preço no caso de redução tributária. Isto, segundo o autor, poderia explicar por que o IVA francês, em cenários de competição, quando foi majorado, implicou expressiva repercussão (média de 91%) e, quando minorado, consideravelmente menor repercussão no preço (média de 22%)<sup>752</sup>.

Tal efeito pode ser aplicado para a indústria em geral, porém pode ser contrabalanceado por um segundo efeito assimétrico no caso de colusão<sup>753</sup>. Este segundo efeito está relacionado à curva de demanda do consumidor, que reage de forma mais intensa a grandes mudanças de preço do que a diminutas. Isto pode ser devido a efeitos psicológicos ou a estímulos para a mudanças de hábitos<sup>754</sup>.

Portanto, em mercados com características monopolísticas ou cartelizados, os quais são, em razão do ostensivo poder na fixação de preços, sobremaneira sensíveis à mudança na demanda consumida, o aumento de preços tenderá a ser mais ameno a fim de prevenir queda na demanda. Por outro lado, a redução de preços tenderá a ser mais significativa, visando a aproveitar o consequente aumento na demanda que os preços mais baixos provocarão<sup>755</sup>.

Assim, isto poderia explicar por que o IVA francês, em mercados oligopolísticos, quando foi majorado, implicou sub-repercussão nos preços (média de 52%) e, quando minorado, uma sobre-repercussão (média de 130%)<sup>756</sup>.

No plano teórico, as conclusões são de que, face à maior dificuldade de aumentar do que diminuir a produção, a elasticidade da oferta é maior quando se trata de repercussão aumentadora (*upward*) do que redutora (*downward*) de preços. Daí o efeito assimétrico cogitado, que é o motivo pelo qual tributos tendem a ser melhor repercutidos para aumentar os preços do que para diminuir<sup>757</sup>.

Não obstante, ressalva CARBONNIER, quanto a mercados cartelizados e monopolizados, os resultados são contrários e a explicação se encontra nos efeitos

<sup>751</sup> CARBONNIER, Is Tax Shifting Asymmetric..., op. cit., p. 2.

<sup>752</sup> CARBONNIER, Is Tax Shifting Asymmetric..., op. cit., p. 2.

<sup>753</sup> O termo *collusion* é empregue no sentido de conluio, esquema, coordenação.

<sup>754</sup> CARBONNIER, Is Tax Shifting Asymmetric..., op. cit., p. 2.

<sup>755</sup> CARBONNIER, Is Tax Shifting Asymmetric..., op. cit., p. 2.

<sup>756</sup> CARBONNIER, Is Tax Shifting Asymmetric..., op. cit., p. 2.

<sup>757</sup> CARBONNIER, Is Tax Shifting Asymmetric..., op. cit., p. 13.

psicológicos que se operam na demanda. Vale dizer, a “reação da demanda é proporcionalmente maior quando a variação de preço é maior”<sup>758</sup>.

Para corroborar esta ilação, cita trabalhos, como de WALWER e WIRL com produtos derivados do petróleo (1993), em que tal espécie de comportamento foi outrossim identificada. Ou seja, a “disposição para procurar por melhores preços é mais intensa quando o aumento de preços é maior”, de modo que “a diminuição do consumo é proporcionalmente mais relevante quando o aumento de preços é maior”<sup>759</sup>.

Em suma, conclui-se que, em mercados competitivos, tendo em vista os custos fixos para aumento na produção, pequenas reduções do IVA não induzem a proporcional baixa no preço dos bens ou serviços beneficiados. Por outro lado, grandes reduções do imposto possuem maior chance de obter este resultado<sup>760</sup>.

Paralelamente, em mercados cartelizados ou monopolísticos, o efeito é inverso: repercussão aumentadora de preços é menos expressiva do que a repercussão redutora. Isto se deve ao efeito assimétrico da demanda, sendo as reações dos consumidores tanto mais intensas quanto maior a variação de preço operada. Atribui-se o comportamento a efeitos psicológicos e aos estímulos financeiros necessários para a mudança de hábito<sup>761</sup>.

De conseguinte, como se tornam mais relevantes as variações de demanda em tais estruturas de mercado, aumentos de preço são evitados para não se reduzir a demanda do bem ou serviço, ao passo que reduções de preço são mais frequentes, objetivando uma expansão das vendas<sup>762</sup>.

#### *4.3.3.4. Repercussão e a estrutura de mercado*

Estudos mais recentes têm se dedicado a analisar o efeito da estrutura de mercado na repercussão do ônus tributário. Vários resultados confirmam que mercados mais competitivos apresentam comportamento nitidamente distinto de mercados concentrados ou cartelizados.

---

<sup>758</sup> CARBONNIER, Is Tax Shifting Asymmetric..., op. cit., p. 19.

<sup>759</sup> CARBONNIER, Is Tax Shifting Asymmetric..., op. cit., p. 19.

<sup>760</sup> CARBONNIER, Is Tax Shifting Asymmetric..., op. cit., p. 22.

<sup>761</sup> CARBONNIER, Is Tax Shifting Asymmetric..., op. cit., p. 22.

<sup>762</sup> CARBONNIER, Is Tax Shifting Asymmetric..., op. cit., p. 22.

Nessa toada, JAMETTI, REDONDA e SEN desenvolveram pesquisa da repercussão da tributação no mercado varejista de gasolina em 10 das maiores cidades do Canadá no período de 1991 a 1997.

Seus resultados demonstraram que, nos mercados menos concentrados (Ottawa, Montreal, Calgary, Winnipeg e Toronto), os tributos tendem a ser integralmente repassados aos consumidores, ao passo que, em mercados mais concentrados, tendem a ser integralmente absorvidos por produtores (Vancouver, Quebec, Halifax, St. Johns and Saint John)<sup>763</sup>.

Evidentemente, é importante não deixar dúvidas de que isto não decorre de uma maior sensibilidade ou alteridade dos oligopolistas em face dos consumidores. São fatores de mercado, tais como a impossibilidade de repassar o custo sem diminuir a demanda, que orientam este tipo de comportamento.

Uma explicação é no sentido de que os agentes em mercado mais competitivo, como se obrigam a trabalhar com preços-limite (mais baixo possível para enfrentar a concorrência), não possuem condições de absorver o custo adicional do tributo. Já os oligopolistas estipulam o preço máximo para manter um dado nível de demanda, não podendo elevá-lo, ainda que sobrevenha o custo tributário, sob pena de cair as vendas.

Por outro lado, no caso do mercado japonês oligopolista de televisão, o estudo conclui em sentido diametralmente oposto, isto é, a repercussão tende a ser superior a 100%<sup>764</sup>. Análises mais aprofundadas podem explicar as razões destas discrepâncias.

Por derradeiro, é extremamente contraintuitivo pensar que a tributação sobre a folha de pagamento dos funcionários, especialmente a cota patronal, recaia sobre o empregador. É inclusive sugerido que, não podendo repercutir o tributo no preço dos bens, o produtor tende a repercutir referido ônus nos trabalhadores da empresa, reduzindo seus salários ou o número de contratados.

Todavia, HAMERMESH apresenta resultados inusitados a esse respeito. A partir de uma amostra de 5.000 homens brancos trabalhadores de indústria nos Estados Unidos, no período de 1968 a 1974, chegou à conclusão de que, quando existe, apenas uma pequena parcela da tributação sobre a folha, cota patronal, é repassada ao empregado, reduzindo-se sua remuneração.

---

<sup>763</sup> JAMETTI, Mario; REDONDA, Agustin; SEN, Anindya. The Power to Pass on Taxes – A Test for Tax Shifting Based on Observables. *Center for Economic Studies & Info Institute*, working paper n. 4265, junho 2013, p. 24.

<sup>764</sup> KARP, Larry S.; PERLOFF, Jeffrey M. Estimating Market Structure and Tax Incidence: The Japanese Television Market. *The Journal of Industrial Economics*, v. 37, n. 3, março 1989, p. 225-239.



Afirma, contudo, que esta dinâmica é explicada pela teoria nas relações de elasticidade-oferta e elasticidade-demanda da mão-de-obra. No mais, os números justificariam a especialmente forte oposição política feita pelos empregadores ao tributo sobre a folha, já que, não o podendo repercutir como gostariam, estão fadados a, em boa medida, absorvê-lo<sup>765</sup>.

Pesquisadores	País	Período	Produtos/Serviços	Fator(es) mais relevante(s)	Resultados
Besley e Rosen	Estados Unidos	1982 a 1990	Commodities	Aspectos geográficos	Repercussão integral e "sobre-repercussão"
Delipalla e O'Donnell	Países europeus	1982 a 1997	Cigarro	Estrutura de mercado (competitividade)	Tendência de "sub-repercussão" em mercados mais competitivos e "sobre-repercussão" em mercados mais concentrados
Carbonnier	França	1995 a 2000	Commodities	Assimetria das curvas de demanda e oferta	Tendência de "sub-repercussão" para reduções tributárias e repercussão integral para majorações tributárias. Processo invertido em mercados cartelizados, com até "sobre-repercussão" de reduções tributárias
Jametti, Redonda e Sen	Canadá	1991 a 1997	Mercado varejista de gasolina	Estrutura de mercado (competitividade)	Tendência de integral repercussão nos mercados competitivos e ausência de repercussão nos mercados concentrados
Hamermesh	Estados Unidos	1968 a 1974	Funcionários da indústria	Elasticidade da mão-de-obra	A tributação sobre a folha de pagamento, cota patronal, é "sub-repercutida"

Figura 42 - Tabela 4.3.3.4 – Relação de pesquisas empíricas

#### 4.3.4. Controle da política tributária

Não é incomum lerem-se afirmações como a de que “critérios pré-jurídicos não permitem e viabilizam a aplicação de normas jurídicas: a repercussão, constituindo-se em

<sup>765</sup> HAMERMESH, Daniel S. New Estimates of The Incidence of the Payroll Tax. *Southern Economic Association*, v. 45, n. 4, abril 1979, p. 1208-1.219.

fenômeno essencialmente econômico, não pertence ao mundo normativo-jurídico”, deduzindo-se, assim, que “não se presta para atribuir qualquer consequência jurídica ao contribuinte de fato, figura essa conceitualmente ligada à ideia da translação econômica da imposição tributária”<sup>766</sup>.

Com efeito, se a discussão é em torno da repetição de indébito, o dito “contribuinte de fato” não possui relevância, pois não integra a relação jurídico-tributária que ensejou o pagamento. Todavia, algumas consequências jurídicas existem na consideração do fenômeno da translação, a exemplo do princípio da seletividade ora enfocado.

Nesse sentido, um dos poucos escritos jurídicos a enfrentar o tema pertence a PAWLO, BOECHAT e MOURÃO. No capítulo de livro escrito em coautoria, os autores iniciam questionando a premissa adotada nas análises em geral do IPI segundo a qual o mercado de produtos industrializados ostenta condições de competitividade perfeita.

Segundo eles, todavia, “mercado perfeitamente competitivo é definido como aquele em que os bens oferecidos à venda são iguais, e compradores e vendedores são tão numerosos que são incapazes de influir no preço de mercado”. Ora, “esse mercado não é encontrado no mundo real”, de modo que a sua projeção teórica tem por objetivo tão somente ser ponto de partida da análise, recebendo os ajustes necessários a fim de adequá-la aos aspectos próprios da realidade estudada<sup>767</sup>.

No tocante à seletividade, não é contestado que esta “prega o escalonamento de alíquotas segundo as utilidades dos produtos industrializados”. Entretanto, é de se ter em conta que “bens suntuosos ou luxuosos costumam ser do tipo demanda muito elástica e de oferta relativamente inelástica”, isto é, “os compradores reagem muito acentuadamente a mudanças de preços, e a capacidade de reação da indústria ao encolhimento do mercado é pequena”<sup>768</sup>.

Dessa maneira, não há como escapar da conclusão de que “o ônus do imposto recai mais fortemente para o lado do mercado menos elástico”, de sorte que, no caso dos bens luxuosos, “os efeitos vão se fazer sentir muito fortemente sobre empresas e trabalhadores envolvidos na atividade”<sup>769</sup>.

---

<sup>766</sup> HAYASHI, Alexandre Yoshio. Imunidade tributária à incidência..., op. cit., p. 586.

<sup>767</sup> PAWLOW, Francisco; BOECHAT, Maria Elisa Bruzzi; MOURÃO, Mônica Alves de Oliveira. Seletividade da tabela de incidência do IPI. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (org.). *IPI: temas constitucionais polêmicos*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009, p. 233.

<sup>768</sup> PAWLOW; BOECHAT; MOURÃO, Seletividade da tabela..., op. cit., p. 236-237.

<sup>769</sup> PAWLOW; BOECHAT; MOURÃO, Seletividade da tabela..., op. cit., p. 238.

Em suma, a majoração do ônus provoca movimentos de retração do mercado, além de redução do emprego. Como desfecho, “o pretendido, extrair imposto de consumidores de maior capacidade contributiva, não se concretiza como planejado”, antes gera uma despropositada limitação de atividade econômica lícita<sup>770771</sup>.

Além do apontamento mais comum relativo à majoração tributária não suportada pelo adquirente, não se deve perder de vista que o fenômeno possui semelhantes implicações na redução tributária. Se a redução do tributo não for suficiente para incitar o produtor a expandir a produção de bens, reduzindo-se o custo marginal da unidade produzida (elasticidade da oferta), o preço dos produtos não será reduzido ou, se o for, apenas em proporção inferior ao montante da minoração tributária.

Novamente, os efeitos para a política tributária são desastrosos. Visando a beneficiar o consumidor mais pobre, o Estado pode instituir uma política de enriquecimento das empresas dedicadas ao fornecimento de bens essenciais. Estes, a propósito, que tendem a possuir uma demanda bastante inelástica, posto não serem substituíveis, de modo que as variações de preço afetam pouco o consumo, propiciando que os produtores aumentem os preços, na hipótese de majoração tributária, e não reduzam os preços, na hipótese de minoração tributária, com maior facilidade.

Ainda nessa linha, BESLEY e ROSEN comentam que as equipes de governo normalmente assumem que: (i) a translação é a mesma para todos os produtos; e (ii) a translação é plena aos consumidores, ou seja, estes suportam integralmente o ônus<sup>772</sup>.

Ademais, essa infelizmente tem sido a premissa de muitos estudos sobre tributos na venda de bens e serviços, considerando-se que os preços refletem perfeitamente as modificações tributárias. Desse modo, superado este ponto, grande parte dos estudos se preocupam somente com o impacto dos preços nos diferentes grupos sociais, a exemplo das famigeradas medições da regressividade dos tributos indiretos<sup>773</sup>.

Finalmente, é preciso deixar de lado a ideia de que a política tributária não interessa à dogmática jurídico-tributária, à qual cumpre tão somente a análise e aplicação das

---

<sup>770</sup> PAWLOW; BOECHAT; MOURÃO, Seletividade da tabela..., op. cit., p. 238.

<sup>771</sup> Um efeito indesejado da tributação, em decorrência da má compreensão das forças da oferta e procura na repercussão do ônus tributária, foi identificado por MANKIW na instituição de um tributo sobre bens luxuosos nos Estados Unidos. Segundo o autor, os produtores destes bens apresentaram as dificuldades econômicas enfrentadas ao Congresso, e este revogou a maior parte da referida tributação em 1993 (MANKIW, *Principles of...*, op. cit., p. 128).

<sup>772</sup> BESLEY; ROSEN, Sales tax and prices..., op. cit., p. 2.

<sup>773</sup> BESLEY; ROSEN, Sales tax and prices..., op. cit., p. 2.

normas. Veja-se: entender a política tributária é pressuposto para a correta aplicação da norma e, sobretudo, para o controle de sua compatibilidade com normas supraordenadas.

Se estivéssemos ainda sob o paradigma legislativo do ordenamento jurídico, a regra da seletividade, de fato, seria mera recomendação programática ao legislador. Todavia, de há muito que as normas constitucionais, salvo raras exceções, são autoaplicáveis e vinculam, material e formalmente, as normas infraconstitucionais.

Logo, se a política tributária instituída por lei não concretizar a seletividade, antes provocando efeitos nefastos à ordem econômica, dir-se-á que este exame não é jurídico no seu sentido estrito? E, ademais, como realizar o controle constitucional da política instituída senão mediante o conhecimento aprofundado de todas as suas implicações fático-lógicas?<sup>774</sup>.

O exemplo de SCHOUERI, nesse sentido, é arrematador. Uma norma tributária para beneficiar uma pequena empresa só tem consistência jurídica se, efetivamente, o ônus tributário for suportado por ela. No seu exemplo de um computador vendido por uma grande empresa a uma quitanda, a desoneração desta operação só tem validade constitucional se o tributo for, de fato, repercutido à quitanda.

Se, em razão das condições de mercado, a grande empresa tende a absorver referido ônus, o tratamento tributário diferenciado é muito mais difícil de justificar. Ou seja, esclarece o autor, “daí a importância de se investigar a incidência econômica do imposto, como ferramenta para a análise jurídica da igualdade”<sup>775</sup>.

---

<sup>774</sup> Uma explicação para a distinção entre consequências fáticas genéricas e consequências fático-lógicas, estas que são fundamentais para a interpretação teleológica, está contida no Capítulo 1.

<sup>775</sup> SCHOUERI, *Direito Tributário*, op. cit., p. 63.

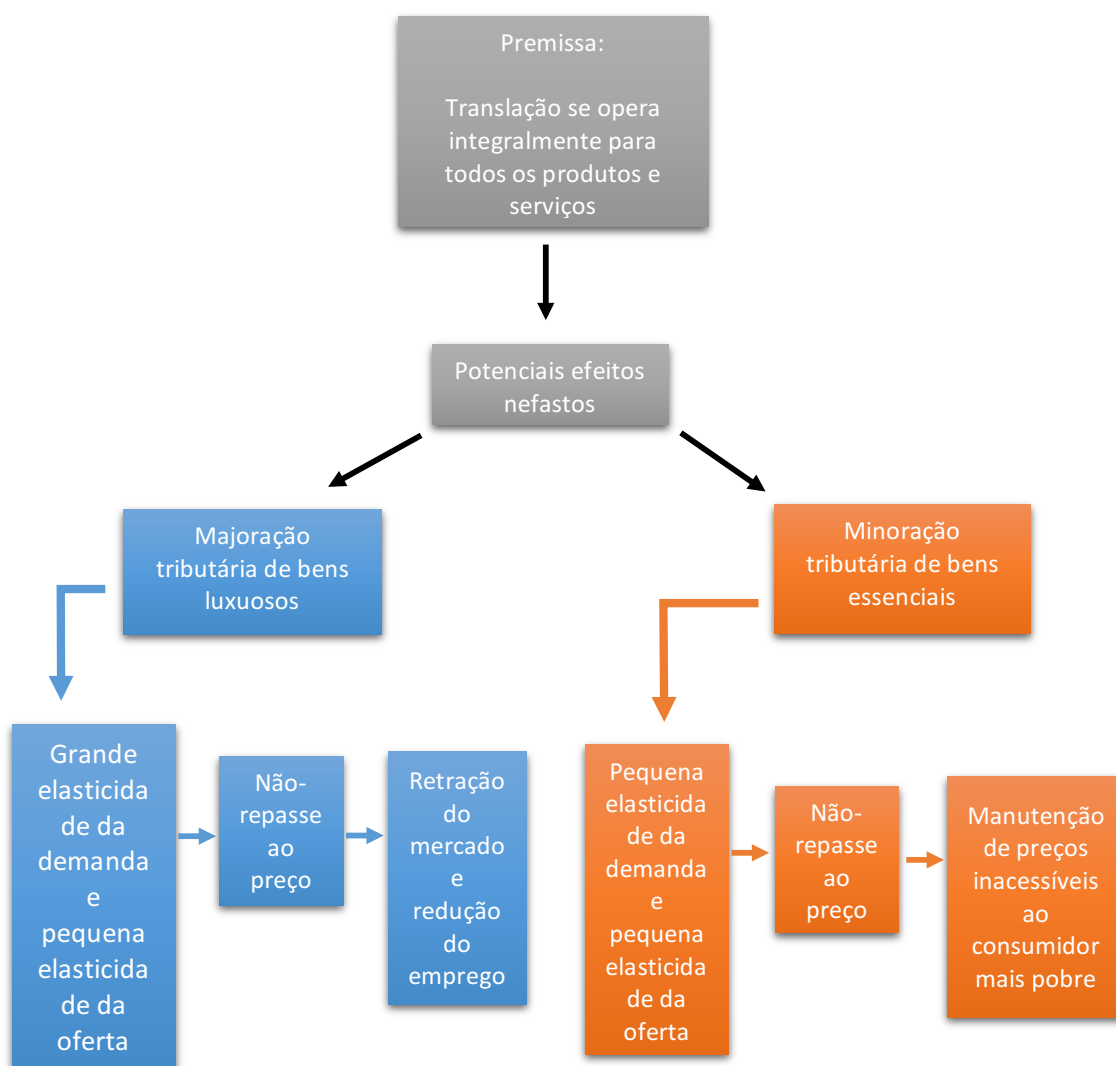


Figura 43 - Organograma 4.4. – Potenciais efeitos nefastos da majoração e minoração tributárias

## CONCLUSÃO

As pessoas confiam demais em sua intuição. DANIEL KAHNEMAN, um economista comportamental israelense ganhador de prêmio nobel, expõe como existe uma tendência para a “preguiça mental” e, assim, confiança excessiva nas respostas intuitivas que exigem menor esforço e aparentam estar certas.

Um dos problemas trabalhados é o da bola e o bastão. A proposta é não tentar resolvê-lo com rigor técnico, mas simplesmente ouvir a intuição:

Um bastão e uma bola custam 1,10 dólar.  
O bastão custa um dólar a mais que a bola.  
Quanto custa a bola?<sup>776</sup>

O número que vem à mente é 10 centavos. Esta é a resposta intuitiva, atraente, porém errada. Se custasse 10 centavos, o bastão e a bola somados custariam 1,20 dólar. A resposta correta é, pois, 5 centavos ( $1,05 + 0,05 = 1,10$ ).

Segundo o autor, mais de 50% dos alunos de Harvard, MIT e Princeton deram a resposta intuitiva e incorreta. Em universidades menos seletivas, a taxa foi superior a 80%. Aliás, complementa, é possível presumir que mesmo os que deram a resposta certa pensaram na resposta intuitiva e, de algum modo, resistiram à intuição<sup>777</sup>.

KAHNEMAN parte da premissa de que o indivíduo raciocina com 2 Sistemas. O Sistema 1, a que pertence a intuição e o Sistema 2, que checa as respostas propostas pelo primeiro.

Na verdade, é natural que assim seja. O custo de tomar decisões muito bem elaboradas pode ser alto demais quando o bem em jogo não tem a correspondente valia. No caso da bola e do bastão, o Sistema 2 das pessoas que responderam intuitivamente simplesmente endossou a resposta intuitiva. Mas por quê?

Apesar de, nesse caso, o custo da checagem ser bem baixo (uma soma de números pequenos), as pessoas que respondem intuitivamente são adeptas da lei do menor esforço<sup>778</sup>.

---

<sup>776</sup> KAHNEMAN, Daniel. *Rápido e devagar: duas formas de pensar*. Rio de Janeiro: Ed. Objetiva, 2011, p. 50 (versão digital LeLivros).

<sup>777</sup> KAHNEMAN, *Rápido e devagar...*, op. cit., p. 50-51.

<sup>778</sup> O autor ainda comenta que há uma *dica social óbvia* no problema: por que alguém faria um problema com uma resposta tão aparentemente óbvia?

Vale dizer, poucos segundos de trabalho mental, músculos ligeiramente tencionados e pupilas dilatadas são usados por elas com extrema excepcionalidade<sup>779</sup>.

A conclusão que se extrai deste experimento, segundo o economista, é: “muitas pessoas são superconfiantes, inclinadas a depositar excessiva fé em suas intuições” e, ademais, “elas aparentemente acham o esforço cognitivo no mínimo moderadamente desagradável e evitam-no o máximo que podem”<sup>780</sup>.

Ao longo desta dissertação, buscou-se apresentar como o raciocínio puramente intuitivo conduz a entendimento equivocado acerca da repercussão econômica e suas implicações. Sendo o tributo um custo e partindo-se da lição elementar de que o lucro, objetivo da empresa, só se alcança abatendo as despesas das receitas, a resposta intuitiva é de que o tributo será sempre integralmente repassado ao preço.

No entanto, como se viu, unidades monetárias são fungíveis. Logo, conforme exigirem as circunstâncias, pode-se reduzir outros custos ou a própria margem de ganho para compensar certa majoração tributária, de modo a inexistir alteração de preço em razão do custo adicional imposto pelo Estado, o que significa ausência de repercussão do ônus tributário.

Ademais, as implicações para a política tributária são muitas. Conforme ensina SELIGMAN, a teoria da incidência econômica fornece uma cartilha instrutiva ao legislador tributário. Primeiro, escolher primordialmente os tributos cujo controle de repercussão pode ser feito com grau relevante de acuidade. Depois, entre estes tributos, aquele cuja repercussão é mínima ou cuja repercussão é certa e integral<sup>781</sup>.

A explicação é evidente: se o tributo tende a não repercutir, o legislador pode mirar, com precisão, a capacidade econômica do contribuinte; por outro lado, se o tributo tende a ser integralmente repercutido, pode implementar eficazmente objetivos extrafiscais, como a seletividade e a indução de comportamentos de consumidores finais. Em todo caso, o importante é ter segurança quanto aos efeitos que o tributo terá no mercado, garantindo-se o alcance dos objetivos visados.

Este, a propósito, é o sentido que tem tomado a pesquisa econômica. Segundo ARIDA, as três questões econômicas atuais mais prementes são: (i) o impacto dos grupos de

---

<sup>779</sup> KAHNEMAN, *Rápido e devagar...*, op. cit., p. 51.

<sup>780</sup> KAHNEMAN, *Rápido e devagar...*, op. cit., p. 51.

<sup>781</sup> SELIGMAN, Edwin R. A. *The shifting and incidence of taxation*. New York: The Macmillan Company, 1899, p. 313.

interesse na política; (ii) as distorções nos processos de representação parlamentar; e (iii) a ignorância do legislador quanto aos efeitos econômicos das normas que promulga<sup>782</sup>.

Mas a questão do diálogo interdisciplinar não é simples questão de comodidade, mas sim de necessidade. É inadmissível, no atual estado d'arte, que se continue a aceitar argumentos desprovidos de cientificidade na argumentação jurídica.

É certo que a Economia, por exemplo, não é tampouco o oráculo a fornecer as respostas corretas que, durante séculos, o Direito não conseguiu determinar. Trata-se, ao contrário, de avanços que permitem aperfeiçoar, tornar mais convincentes os argumentos, mediante a utilização de dados e informações objetivas, em torno dos quais se pode estabelecer um consenso maior do que em juízos de valor e subjetividades.

Na esteira de COOTER, “legisladores se sairiam melhor utilizando análises empíricas imperfeitas do que análises não-empíricas perfeitas” e, ainda, ao utilizar dados para realizar previsões sobre normas, não se pode oferecer *provas conclusivas*, mas por certo se pode melhorar a *qualidade do argumento*<sup>783</sup>.

Uma das frases mais expressivas é esta de DE GEEST: *plausibility as probability*<sup>784</sup>. Ou seja, trazendo ao objeto desta dissertação, o argumento plausível sobre a seletividade deve, necessariamente, passar pela probabilidade de que o fenômeno da repercussão se opere, quer reduzindo o preço dos produtos essenciais, quer elevando o preço dos produtos supérfluos.

É bem verdade que hoje as discussões sobre a seletividade se concentram na definição de bens essenciais e supérfluos<sup>785</sup>. Mas o fato é que se torna vazia de sentido quando não estão bem controlados os seus mecanismos de efetividade, vale dizer, os efeitos da variação tributária no preço dos bens.

---

<sup>782</sup> ARIDA, Pêrsio. A pesquisa em Direito e em Economia..., op. cit., p. 67.

<sup>783</sup> COOTER, *The strategic...*, op. cit., p. 25. No original: lawmakers would do better to use imperfect empirical analysis than perfect non-empirical analysis.

<sup>784</sup> DE GEEST, Gerrit. *The debate on the scientific...*, op. cit., p. 1.003. Tradução livre: Plausibilidade como probabilidade.

<sup>785</sup> A título exemplificativo: a discussão sobre as alíquotas seletivas de ICMS sobre energia elétrica (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 714.139/SC. Tribunal Pleno. Relator Min. Marco Aurélio. Recorrente: Lojas Americanas S/A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Repercussão Geral Reconhecida em 12/06/2014).

Alíquota de IPI sobre embalagens de água mineral (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 606.314/PE. Tribunal Pleno. Relator Min. Joaquim Barbosa. Recorrente: União. Recorrida: Visa – Biotécnica Industrial Agrícola S/A. Repercussão Geral Reconhecida em 17/11/2011).

Alíquota de IPI sobre cana-de-açúcar (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário n. 567.948/RS. Tribunal Pleno. Relator Min. Marco Aurélio. Recorrente: COPERSUCAR. Recorrida: União. Repercussão Geral Reconhecida em 09/05/2008).



Ainda, como assevera LOPES, “embora decidindo segundo regras, o jurista sabe que o objeto de sua decisão, o caso sobre o qual ele quer aplicar as regras, não são as regras mesmas, mas as relações entre pessoas” e, pois, “estas são explicadas e constituídas por muitos saberes que não apenas o direito”<sup>786</sup>.

Estes saberes são tão imbricados que, como manifesta FISCHMANN, “quando os critérios econômicos se misturam com os jurídicos, as alterações no entendimento da teoria econômica acabam conduzindo a alterações no ordenamento jurídico”<sup>787</sup>.

Colocando noutras palavras, quando a ciência econômica mostra avanços na descrição de dada realidade, a ordem jurídica, que opera sobre esta, deve observar tais mudanças de compreensão. Assim, a interpretação das relações jurídicas deve ser ajustada de modo a restar condizente com as novas descobertas acerca do funcionamento do contexto em que tais relações se estabelecem.

Não obstante, no cenário tributário brasileiro, estes estudos interdisciplinares são escassos e, quando são feitos, não se preocupam em vincular-se à norma positiva, descambando para a análise econômica prescritiva<sup>788</sup>.

Nesse sentido ainda, NOBRE, ao participar de estudo sobre a pesquisa em Direito no Brasil, vai em busca das razões pelas quais o Direito está tão atrasado se comparado com outras ciências humanas, como a sociologia e a economia<sup>789</sup>.

Comenta que, desde TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR., a preocupação da pesquisa jurídico-dogmática esteve restrita às questões relacionadas à *decidibilidade*, isto é, como os casos litigiosos devem ser decididos à luz das regras jurídicas. Assim, propõe que as pesquisas devem também ocupar-se da descrição do “estatuto de determinado instituto na prática jurisprudencial [...] e na doutrina, sendo esses elementos tomados como objetos empíricos de investigação a serem compatibilizados segundo uma determinada arquitetura dos princípios estruturantes do ordenamento”<sup>790</sup>.

Em verdade, os problemas de decidibilidade não excluem a proposta descritiva, antes são complementados por ela. Entender como se comportam os institutos do direito (aspecto descritivo) é fundamental para que os argumentos de aplicação jurídica (aspectos da

---

<sup>786</sup> LOPES, Raciocínio Jurídico..., op. cit., p. 169.

<sup>787</sup> FISCHMANN, *Direito e economia...*, op. cit., p. 91.

<sup>788</sup> A exemplo de temas como tributo ótimo, curva de laffer, elasticidade da demanda e procura, distorções econômicas decorrentes da tributação, deveres instrumentais e custos de conformidade (CARVALHO, *Análise Econômica da Tributação*, op. cit., p. 252-260).

<sup>789</sup> NOBRE, Marcos. Apontamentos sobre a pesquisa em direito no Brasil. *O que é pesquisa em Direito?*, FGV, set 2009, p. 4.

<sup>790</sup> NOBRE, Apontamentos sobre a..., op. cit., p. 15-16.

decisão) adquiram racionalidade. Apenas esse ganho qualitativo no discurso jurídico para eliminar o hiato que separa o progresso das demais ciências humanas e o Direito.

No estado atual de ensino jurídico no Brasil, consoante diagnóstica SALAMA, há uma crescente disseminação dos estudos interdisciplinares entre Direito e Economia em cursos de graduação e pós-graduação. Contudo, há dois cuidados a serem tomados para que as investidas não sejam malogradas.

Primeiro, é preciso eliminar a ideia de que movimentos interdisciplinares sejam a única e definitiva solução para um conjunto de problemas, superestimando-se seus potenciais e subestimando-se seus limites. Segundo, não olvidar a complexidade deste estudo, que requer graus de profundidade não atingidos pela simples exposição em sala de aula<sup>791</sup>. Existem casos de análises feitas com uma tal superficialidade que, em vez de aprimorar o raciocínio, acabam por gerar resultados grotescos, piores do que se o operador quedasse com suas próprias regras de experiência.

Sem embargo, para que esta distinta visão da pesquisa jurídica vingue, é necessário, como expõe COOTER, que o conteúdo jurídico esteja cada vez mais dependente dos efeitos verificados na realidade<sup>792</sup>. É dizer, ao invés de criações puramente abstratas, fundadas em raciocínio intuitivo ou em tradições de filosofia moral, que os conceitos sejam construídos e testados conforme os efeitos previstos, em decorrência de dada arquitetura, condigam com o objetivo, implícita ou explicitamente, extraído da norma.

Por fim, consoante as didáticas lições de MACKAAY e ROUSSEAU, é de se reconhecer que os riscos envolvidos na prática interdisciplinar não podem acarretar a renúncia a tal recurso. Se o operador jurídico não usar destes elementos hermenêuticos externos, a deficiência cognitiva persistirá e, assim, não haverá avanços, necessários à sobrevivência de qualquer paradigma, não sendo o positivismo exceção a isto.

Por outro lado, se um extremo rigor científico inviabilizaria o extenso número de demandas a serem resolvidas nas esferas de decisão jurídica, ao menos o diálogo com as demais ciências sociais pode “oferecer ao jurista um mínimo de conhecimento sobre a ação humana de forma a, sutilmente, refinar sua intuição”<sup>793</sup>.

---

<sup>791</sup> SALAMA, O que é pesquisa..., op. cit., p. 37-38.

<sup>792</sup> COOTER, *Maturing into Normal...*, op. cit., p. 1.475.

<sup>793</sup> MACKAAY; ROUSSEAU, *Análise econômica...*, op. cit., p. 7.

## REFERÊNCIAS

AARNIO, Aulis. *Essays on the Doctrinal Study of Law*. London and New York: Springer, 2011.

\_\_\_\_\_. *The rational as reasonable: a treatise on legal justification*. Dordrecht: D. Reidel Publishing Company, 1987.

ADEODATO, José Maurício. *Ética & Retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2012.

AFONSO DA SILVA, Virgílio. *Interpretação constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2005.

ALLIX, Edgard. *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*. 6<sup>ième</sup> édition. Paris: Rousseau & Cie, 1931.

AMARAL, Luiz. Da Repercussão Econômica e da Repercussão Jurídica nos Tributos. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, n. 112, out/dez 1991, p. 347-356.

ARGUELLES, Diego Werneck. Argumentos Consequencialistas e Estado de Direito: subsídios para uma compatibilização. *Anais do XIV Conpedi*, 2005, p. 1-20.

ARIDA, Pérsio. A pesquisa em Direito e em Economia: em torno da historicidade da norma. In: ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel. *Direito & Economia: Análise Econômica do Direito e das Organizações*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005, p. 60-73.

ATIENZA, Manuel. *Las razones del derecho: teorías de la argumentación jurídica*. México, D.F.: Universidade Nacional Autónoma de México, 2005.

Audiência Pública – Coleta de material genético de condenados. <<https://www.youtube.com/watch?v=IYRedqA8pHw>>. Acesso em 28/05/2017.

ÁVILA, Humberto. A doutrina e o Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. Madrid: Marcial Pons, 2012, p. 221-245.

\_\_\_\_\_. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, n. 11, Salvador, set/nov 2007, p. 1-30.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13<sup>a</sup> ed. rev., atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

\_\_\_\_\_. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15<sup>a</sup> ed. rev. e atual. por Dejalma Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; ROSSINI, Guilherme de Mello. Uma proposta de (re)leitura da noção de interesse público: os privilégios implícitos da Fazenda Pública em xeque. *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte, n. 69, jul/dez 2016, p. 657-686.

BARROS FILHO, Teotônio Monteiro de. A história da doutrina da incidência. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 38, 1942, p. 51-58.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1928.

\_\_\_\_\_. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BESLEY, Timothy J.; ROSEN, Harvey S. Sales tax and prices: an empirical analysis. *National Bureau of Economic Research*, Cambridge, jul 1998, working paper n. 6667, p. 1-39.

BOADWAY, Robin. *From optimal tax theory to tax policy: retrospective and prospective views*. Cambridge: MIT, 2012.

BORGES, José Souto Maior. *Ciência Feliz*. 3ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

\_\_\_\_\_. Um Ensaio Interdisciplinar em Direito Tributário: Superação da Dogmática. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 211, abril 2013, p. 106-121.

BOTALLO, Eduardo Domingos. Repetição do indébito tributário e o art. 166 do Código Tributário Nacional. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 94, jan/dez 1999, p. 251-266.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em 11/11/2017.

\_\_\_\_\_. *Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968*. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm)>. Acesso em 11/11/2017.

\_\_\_\_\_. *Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil)*. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm)>. Acesso em 11/11/2017.

\_\_\_\_\_. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)*. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em 11/11/2017.

\_\_\_\_\_. *Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil)*. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5869impressao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869impressao.htm)>. Acesso em 11/11/2017.

\_\_\_\_\_. *Lei n. 8.009, de 29 de março de 1990*. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8009.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8009.htm)>. Acesso em 11/11/2017.

\_\_\_\_\_. *Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991*. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm)>. Acesso em 11/11/2017.

\_\_\_\_\_. *Lei n. 8.848, de 11 de junho de 1994*. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8884.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8884.htm)>. Acesso em 11/11/2017.

BUCHANAN, James M. Public Finance in democratic process: fiscal institutions and individual choice. In *The collected works of James M. Buchanan*. Vol. 4. Indianapolis: Liberty Fund, 1999.

CALABRESI, Guido. *The future of law and economics: essays in reform and recollection*. New Haven and London: Yale University Press, 2016.

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

\_\_\_\_\_. Direitos fundamentais, direito tributário e análise econômica do direito: contribuição e limites. *Direitos Fundamentais & Justiça*, n. 7, abr/jun 2009, p. 203-222.

CARBONNIER, Clément. Is Tax Shifting Asymmetric? Evidence from French VAT reforms, 1995-2000. *Paris-Jourdan Sciences Economiques*, working paper n. 2005-34, p. 1-24.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Cristiano. Análise Econômica da Tributação. In: TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direito e Economia no Brasil*. São Paulo: Atlas, 2012, p. 246-265.

\_\_\_\_\_. *Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Nathalie de Paula. A Análise Econômica do Direito Tributário. *Revista Jurídica Tributária*, v. 6, 2009, p. 169-187.

CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador”: Direito e sua autonomia – paradoxo da interdisciplinariedade. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 102, jan/dez 2007, p. 441-456.

CASTRO, Marcus Faro de. Direito, Tributação e economia no Brasil: aportes da análise jurídica da política econômica. *Revista da PGFN*, Brasília, v. 1, n. 2, jul/dez 2011, p. 23-47.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Tributação indireta e regressividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 396-400.

CONJUR. Aumentar tributos inibe o consumo do cigarro: verdade ou mito? <<http://www.conjur.com.br/2017-ago-15/aumentar-tributos-inibe-consumo-cigarro-verdade-ou-mito>>. Acesso em 17/09/2017.

COOTER, Robert D. *The Strategic Constitution*. Princeton: Princeton University Press, 2000.

\_\_\_\_\_. Maturing into Normal Science: The Effect of Empirical Legal Studies on Law and Economics. *University of Illinois Law Review*, n. 5, 2011, p. 1.475-1.484.

\_\_\_\_\_. *The Mortar Between the Stones: The Philosophy and History of Law and Economics*. Draft last revised in april 2017, p. 1-47.

CORREIA, Carlos Pinto. A teoria da escolha pública: sentido, limites e implicação. *Boletim de Ciências Econômicas*, v. XLI, 1998, p. 241-258.

COSTA, Pietro. *Soberania, representação, democracia: ensaios de história do pensamento jurídico*. Curitiba: Juruá, 2010.

DA ROSA, Alexandre Morais; LINHARES, José Manuel Aroso. *Diálogos com a Law & Economics*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

DALTON, Hugh. *Princípios de Finanças Públicas*. Rio de Janeiro: FGV, 1960.

DE ANDRADE, José Maria Arruda. Interpretação e Aplicação da Lei Tributária: da Consideração Econômica da Norma Tributária à Análise Econômica do Direito. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária*. São Paulo e Fortaleza: Dialética e ICET, 2010, p. 182-205.

\_\_\_\_\_; BARROS, Maurício. A figura dos tributos indiretos e a aplicabilidade do art. 166 do CTN. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 260-297.

DE GEEST, Gerrit. The debate on the scientific status of law & economics. *European Law Review*, n. 40, 1996, p. 999-1.006.

DELIPALLA, Sophia; O'DONNELL, Owen. Estimating tax incidence, market power and market conduct: the european cigarette industry. *Draft*, jan 1999, p. 1-31.

DERENUSSON, Paulo Emílio. *Quem paga o tributo? Repercussão econômica e a restituição do indébito tributário: uma conexão possível?* Dissertação (Mestrado). São Paulo: FGV, 2015.

DEVLIN, Alan. *Principles of law and economics*. London and New York: Routledge, 2015.

DO VALLE, Maurício Dalri Timm. O princípio da seletividade do IPI. *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais*, Curitiba, n. 17, 2012, p. 456-473.

DOS SANTOS, Rodrigo Mito. *Método, racionalidade e legitimidade da decisão judicial: uma análise a partir da teoria estruturante de Friedrich Müller*. Dissertação (Mestrado). Florianópolis: UFSC, 2006.

ELSTER, Jon. *Peças e engrenagens das ciências sociais*. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.

ESTURILIO, Regiane Binhara. A seletividade no IPI e no ICMS. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

FAGAN, Elmer D. Tax Shifting and the Laws of Cost. *The Quarterly Journal of Economics*, v. 47, n. 4, ago 1933, p. 680-710.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. Interpretação e Integração da Lei Tributária. *Revista de Direito Administrativo*, v. 44, 1955, p. 24-37.

FARACO, Alexandre Ditzel; SANTOS, Fernando Muniz. Análise Econômica do Direito e Possibilidades Aplicativas no Brasil. *Revista de Direito Público da Economia*, ano 3, n. 9, Belo Horizonte, jan/mar 2005, p. 1-27.

FARIA, Guiomar T. Estrella. *Interpretação Econômica do Direito*. Porto Alegre: Ed. Livraria do Advogado, 1994.

FERGER, Wirth F. The Measurement of Tax Shifting: Economics and Law. *The Quarterly Journal of Economics*, v. 54, n. 3, may 1940, p. 429-454.

FERNANDES, Luis Dias. *Repetição do Indébito Tributário: o Inconstitucional Artigo 166 do CTN*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

FERNANDEZ, Leandro. Metodologia da pesquisa e a análise econômica do direito: fundamentos de uma abordagem consequencialista da investigação jurídica. *Revista UNIFACS*, n. 156, set. 2013, p. 1-34.

FERRAJOLI, Luigi. *A democracia através dos direitos: o constitucionalismo garantista como modelo teórico e como projeto político*. Trad. de Alexander Araújo de Souza e outros. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito*. São Paulo: Atlas.

FISCHMANN, Filipe. *Direito e economia: um estudo propedêutico de suas fronteiras*. Dissertação (Mestrado). São Paulo: USP, 2010.

FLÓRIDO, Luiz Augusto Irineu. *A repercussão econômica dos impostos*. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1987.

FOLLONI, André. *Clareiras e caminhos do direito tributário: crítica da ciência do direito tributário a partir da obra de José Souto Maior Borges*. Tese (Doutorado). Curitiba: UFPR, 2011.

\_\_\_\_\_. Reflexões sobre *Complexity Science* no Direito Tributário. In: MACEI, Demetrius Nichele et al. (coord.). *Direito Tributário e Filosofia*. Curitiba: Instituto Memória, 2014, p. 24-37.

\_\_\_\_\_; SIMM, Camila Beatriz. Direito Tributário, Complexidade e Análise Econômica do Direito. *Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM*, v. 11, n. 1, 2016, p. 49-70.

FONTOURA, João Fábio Silva da. *Positivismo e pós-positivismo à luz da metódica estruturante*. Dissertação (Mestrado). Florianópolis: UFSC, 2009.

FORGIONI, Paula A. Análise econômica do direito: paranoia ou mistificação? *Revista TRF - 3ª Região*, v. 77, mai/jun 2006, p. 35-61.

FRIEDMAN, Milton. *Essays in Positive Economics*. Chicago and London: The University of Chicago Press, 1953.

GICO JR., Ivo T. Metodologia e Epistemologia da Análise Econômica do Direito. *Economic Analysis of Law Review*, v. 1, n. 1, jan/jun 2010, p. 7-33.

\_\_\_\_\_. Introdução ao Direito e Economia. In: TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direito e Economia no Brasil*. São Paulo: Atlas, 2012, p. 246-245.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Direito e economia: introdução ao movimento *law and economics*. *Revista Jurídica da Presidência*, v. 7, n. 73, jun/jul 2005, p. 1-10.

GOETZ, Charles J. Earmarked taxes and majority rule budgetary process. *The American Economic Review*, v. 58, n. 1, march 1968, p. 128-136.

GOMES, Nestor Castilho. *A teoria da norma de Friedrich Müller: reflexos na metódica jurídica*. Dissertação (Mestrado). Florianópolis: UFSC, 2009.

GONÇALVES, Everton das Neves; STELZER, Joana. O Direito e a Ciência Econômica: a possibilidade interdisciplinar na contemporânea Teoria Geral do Direito. *Latin American and Caribbean Law and Economics Association (ALACDE) Annual Papers*, Berkley Program in Law and Economics – UC Berkley, 2007, p. 1-18.

\_\_\_\_\_; STELZER, Joana. O Direito e a *Law and Economics*: Possibilidade Interdisciplinar na Contemporânea Teoria Geral do Direito. *JURIS*, v. 11, Rio Grande, 2005, p. 199-222.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito. *Economic Analysis of Law Review*, v. 4, n. 1, jan/jun 2013, p. 79-102.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no direito tributário brasileiro. *Revista da PGFN*, ano 1, n. 1, jan/jun 2011, p. 9-18.

\_\_\_\_\_. *Planejamento Tributário*. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Das Exonerações Tributárias. Incentivos e Benefícios Fiscais. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; CAVALCANTE, Denise Lucena; RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe. *Novos Horizontes da Tributação: Um Diálogo Luso-brasileiro*. Coimbra: Almedina, 2012, p. 9-94.

\_\_\_\_\_. A Inaplicabilidade do Disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional à Repetição de Indébito do ISS. In: Luís Eduardo Schoueri (Org.). *Direito Tributário*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. 1, p. 565-580.

HAMERMESH, Daniel S. New Estimates of The Incidence of the Payroll Tax. *Southern Economic Association*, v. 45, n. 4, april 1979, p. 1208-1.219.

HAYASHI, Alexandre Yoshio. Economia e sua repercussão no direito tributário. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 101, jan/dez 2010, p. 939-977.



\_\_\_\_\_. Imunidade tributária à incidência dos impostos indiretos na aquisição de bens e serviços por entidades de assistência social: estudo dogmático e análise da jurisprudência constitucional sobre o fenômeno da repercussão econômica. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 108, jan/dez 2013, p. 575-618.

HEINEN, Luana Renostro. A Análise Econômica do Direito de Richard Posner e os pressupostos irrealistas da economia neoclássica. In: POMPEU, Gina Vidal Marcílio; PINTO, Felipe Chiarello de Souza; GONÇALVES, Everton das Neves. *Direito e Economia I: XXIII Encontro Nacional do CONPEDI*. Florianópolis: CONPEDI, 2014, p. 314-333.

HOVENKAMP, Herbert. Positivism in Law & Economics. *California Law Review*, vol. 78, n. 4, jul 1990, p. 815-852.

HUGON, Paul. *O Imposto*. São Paulo: Renascença, 1945.

IMMERGUT, Ellen M. The Theoretical Core of the New Institutionalism. *Politics & Society*, v. 26, n. 1, march de 1998, p. 5-34.

JAMETTI, Mario; REDONDA, Agustin; SEN, Anindya. The Power to Pass on Taxes – A Test for Tax Shifting Based on Observables. *Center for Economic Studies & Info Institute*, working paper n. 4265, jun 2013, p. 2-41.

JASPER, Eric Hadmann. A filosofia da Análise Econômica do Direito – AED. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 18, n. 92, maio/jun 2010, p. 98-128.

KAHNEMAN, Daniel. *Rápido e devagar: duas formas de pensar*. Rio de Janeiro: Ed. Objetiva, 2011.

KARP, Larry S.; PERLOFF, Jeffrey M. Estimating Market Structure and Tax Incidence: The Japanese Television Market. *The Journal of Industrial Economics*, v. 37, n. 3, march 1989, p. 225-239.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LOPES, José Reinaldo de Lima. Raciocínio Jurídico e Economia. *Revista de Direito Público da Economia*, Belo Horizonte, ano 2, n. 8, dez 2004, p. 137-170.

LUHMANN, Niklas. *Law as a social system*. New York: Oxford University Press, 2004.

MACCORMICK, Neil. *Retórica e o Estado de Direito: uma teoria da argumentação jurídica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a restituição dos tributos “indiretos”. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 32, n. 2, 2012, p. 223-259.

\_\_\_\_\_. Tributação indireta no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 212-242.

MACHADO, Brandão. Repetição do Indébito no Direito Tributário. *In: Direito Tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 61-106.

MACHADO, Hugo de Brito. Tributação indireta no direito brasileiro. *In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p.181-211

MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. *Análise econômica do direito*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MANKIWI, Gregory N. *Principles of Microeconomics*. 17<sup>th</sup> edition. Stanford: Cengage Learning, 2015.

MELO, Álisson José Maia. Tributação indireta no direito brasileiro. *In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 65-97.

MELO, José Eduardo Soares de. A figura dos tributos indiretos e a aplicabilidade do art. 166 do CTN. *In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 261-297.

\_\_\_\_\_. A tributação indireta. *In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 243-260.

MOHEETH, M. Top 4 Theories of Tax Shifting. <<http://www.accountingnotes.net/taxation/tax-shifting/top-4-theories-of-tax-shifting/10060>>, acesso em 06/02/2017, p. 2-16.

MOREIRA, André Mendes. *Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, Impostos e Contribuições Residuais)*. Tese (Doutorado). São Paulo: USP, 2009.

MORSCHBACKER, José. *A restituição dos impostos indiretos*. Porto Alegre: Síntese, 1976.

MOSS, Laurence S. The Seligman-Edgeworth Debate About the Analysis of Tax Incidence: The Advent of Mathematical Economics, 1892–1910. *American Journal of Economics and Sociology*, v. 69, n. 1, jan 2010, p. 524-562.

MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

\_\_\_\_\_. *Teoria estruturante do direito*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

\_\_\_\_\_. *Teoria estruturante do direito*. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Public finance in theory and practice*. 5<sup>th</sup> edition. Singapore: McGraw-Hill Book Company, 1989.

NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, Porto Alegre, v. 1, n. 3, 2005, p. 207-214.

NEVIANI, Tarcísio. *A restituição de tributos indevidos, seus problemas, suas incertezas*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária: 1983.

NOBRE, Marcos. Apontamentos sobre a pesquisa em direito no Brasil. *O que é pesquisa em Direito?*, FGV, set 2009, p. 3-19.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação Econômica no Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1982.

OGLOBO. O cigarro mais vendido em SP é pirata e fabricado pelo presidente do Paraguai <<http://blogs.oglobo.globo.com/lauro-jardim/post/o-cigarro-mais-vendido-em-sao-paulo-e-pirata-e-fabricado-pelo-presidente-do-paraguai.html>>. Acesso em 17/09/2017.

PAPP, Leonardo. Análise Econômica do Direito e a (re)inserção da eficácia na Teoria do Direito. *Revista da Associação Mineira de Direito e Economia*, v. 9, 2013, p. 60-87.

PARGENDLER, Mariana; SALAMA, Bruno Meyerhof. Direito e consequência no Brasil: em busca de um discurso sobre o método. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 262, jan/abr 2013, p. 95-144.

PAWLOW, Francisco; BOECHAT, Maria Elisa Bruzzi; MOURÃO, Mônica Alves de Oliveira. Seletividade da tabela de incidência do IPI. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (org.). *IPI: temas constitucionais polêmicos*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009, p. 193-276.

PERELMAN, Chaïm. *Ética e Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Tributos indiretos. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 353-368.

PINTO, Adriano. Tributação indireta no direito brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 19-64.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011.

POSNER, Richard. *Economic analysis of law*. Chicago: Aspens, 2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O mito da juridicização da repercussão econômica na tributação indireta. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 369-395.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do Contrato Social*. <[www.ebooksbrasil.org/adobeebook/contratosocial.pdf](http://www.ebooksbrasil.org/adobeebook/contratosocial.pdf)>. Acesso em 22.03.2017.

SALAMA, Bruno Meyerhof. O que é pesquisa em direito e economia? *Cadernos Direito GV*, v. 5, n. 2, mar 2008, estudo 22, p. 1-58.

\_\_\_\_\_. The Art of Law and Macroeconomics. *University of Pittsburgh Law Review*, n. 2, vol. 74, nov 2012, p. 131-177.

SANTANA, Paulo Victor Pinheiro de. Análise econômica do direito brasileiro: limites e possibilidades. *Lex Humana Petropolis*, v. 6, n. 1, Rio de Janeiro, p. 156-179.

SANTOS, Jorge Costa. *Bem-estar social e decisão financeira*. Coimbra: Almedina, 1993.

SCHOUERI, Luís Eduardo. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. *Revista de Administração de Empresas*, v. 27, n. 1, São Paulo, jan/mar 1987, p. 39-48.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

\_\_\_\_\_. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHUMPETER, Joseph A. *Capitalism, Socialism & Democracy*. Routledge: London and New York, 2003.

SCUTELLA, Rosanna. The Final Incidence of Australian Indirect Taxes. *The Australian Economic Review*, v. 32, n. 4, p. 439-468.

SELIGMAN, Edwin R. A. *The shifting and incidence of taxation*. New York: The Macmillan Company, 1899.

SILVA, Mauro José. Interpretação Econômica e sua Equivalência a uma Interpretação Teleológica no Contexto do Pluralismo Metodológico. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 24, São Paulo, 2010, p. 371-387.

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. Incidência tributária. In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (org.). *Economia do Setor Público no Brasil*. 10ª Tiragem. Rio de Janeiro: FGV/Elsevier, 2005, p. 155-172.

SIQUEIRA, Natercia Sampaio. Tributação indireta no direito tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 323-352.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra; NOGUEIRA, José Ricardo; DE SOUZA, Evaldo Santana. A incidência final dos impostos indiretos no Brasil: efeitos da tributação de insumos. *Revista Brasileira de Economia*, Rio de Janeiro, out/dez 2001, p. 513-544.

SOUZA, Rubens Gomes de. Ideias gerais sobre impostos de consumo. *Revista de Direito Administrativo*, v. 10, out/dez 1947, p. 52-73.

STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the public sector*. 3<sup>rd</sup> edition. New York: W.W. Norton & Company, 2000.

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 11<sup>a</sup> ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 72.435/PI*. Rel. Min. Ari Pargendler. Primeira Turma. Agravante: Sindicato do Comércio Varejista de Derivados de Petróleo de Teresina – Sindipetro. Agravada: Fazenda Nacional. Julgado em 18/09/2014.

\_\_\_\_\_. *Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.228.837/PE*. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. Agravante: Dislub Combustíveis Ltda. Agravado: Fazenda Nacional. Julgado em 10/09/2013.

\_\_\_\_\_. *Agravo Regimental no Recurso Especial n. 947.319/SP*. Rel. Min. Teori Zavascki. Primeira Turma. Agravante: Fazenda do Estado de São Paulo. Agravado: Metalúrgica Gepela Ltda. Julgado em 04/10/2011.

\_\_\_\_\_. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 955.686/SP*. Rel. Min. Teori Zavascki. Agravante: Ministério Público do Estado de São Paulo. Agravado: Município de Amparo. Julgado em 18/03/2008.

\_\_\_\_\_. *Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 626.046/RS*. Rel. Min. Luiz Fux. Primeira Turma. Embargante: Elegê Alimentos S/A. Embargado: Instituto Nacional da Seguridade Social – INSS. Julgado em 02/08/2005.

\_\_\_\_\_. *Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 1.105.349/RJ*. Embargante: Estado do Rio de Janeiro. Embargada: Tam Linhas Aéreas S.A. Julgado em 28/03/2017.

\_\_\_\_\_. *Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1.382.090/RJ*. Rel. Min<sup>a</sup>. Eliana Calmon. Segunda Turma. Recorrente: Maria Isabel Guise da Fonseca Costa. Recorrido: Município do Rio de Janeiro. Julgado em 20/08/2013.

\_\_\_\_\_. *Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 699.292/SP*. Rel. Min. José Delgado. Primeira Seção. Embargante: Dabi Atlante S.A Indústrias Médico Odontológicas. Embargado: Fazenda do Estado de São Paulo. Julgado em 26/04/2006.

\_\_\_\_\_. *Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 724.684/RJ*. Rel. Min. José Delgado. Primeira Seção. Embargante: Município do Rio de Janeiro. Embargado: Sergio Sahione Fadel Advogados Associados. Julgado em 28/05/2008.

\_\_\_\_\_. *Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 873.616/PR*. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Primeira Seção. Embargante: Centro de Imagem São Lucas S/C Ltda. Embargado: Município de Curitiba. Julgado em 13/12/2010.

\_\_\_\_\_. *Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 168.469/SP*. Red. p/ Acórdão Min. José Delgado. Embargante: Instituto Nacional da Seguridade Social – INSS. Embargada: Ramires e Companhia Ltda. Julgado em 17/12/1999.

\_\_\_\_\_. *Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 114.582/SP*. Rel. Min. Garcia Vieira. Primeira Seção. Embargante: Estado de São Paulo. Embargada: Kerencia Distribuidora de Produtos Alimentícios Ltda. Julgado em 26/04/2000.

\_\_\_\_\_. *Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 78.301/BA*. Rel. Min. Ari Pargendler. Primeira Seção. Embargante: Comprobel Comercial de Produtos de Beleza Ltda. Embargada: Fazenda Nacional. Julgado em 11/12/1996.

\_\_\_\_\_. *Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1.191.469/AM*. Rel. Min. Benedito Gonçalves. Primeira Seção. Embargante: Viação Aérea São Paulo S.A – Massa Falida. Embargado: Estado do Amazonas. Julgado em 13/04/2016.

\_\_\_\_\_. *Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 4.156/RJ*. Rel. Min. Humberto Gomes de Barros. Primeira Seção. Embargante: Estado do Rio de Janeiro. Embargado: IFF Essências e Fragâncias Ltda. Julgado em 08/06/1993.

\_\_\_\_\_. *Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1.071.856/RJ*. Rel. Min. Humberto Martins. Primeira Seção. Embargante: Posto Reginas Ltda. Embargado: Fazenda Nacional. Julgado em 26/08/2009.

\_\_\_\_\_. *Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 648.288/PE*. Rel. Min. Teori Zavascki. Embargante: Norte Braz Ltda. Embargado: Fazenda Nacional. Julgado em 23/08/2006.

\_\_\_\_\_. *Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1.191.469/AM*. Rel. Min. Benedito Gonçalves. Primeira Seção. Embargante: Viação Aérea São Paulo S.A – Massa Falida. Embargado: Estado do Amazonas. Julgado em 13/04/2016.

\_\_\_\_\_. *Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1.071.856/RJ*. Rel. Min. Humberto Martins. Primeira Seção. Embargante: Posto Reginas Ltda. Embargado: Fazenda Nacional. Julgado em 26/08/2009.

\_\_\_\_\_. *Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 648.288/PE*. Rel. Min. Teori Zavascki. Embargante: Norte Braz Ltda. Embargado: Fazenda Nacional. Julgado em 23/08/2006.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 1.087.562/BA*. Rel. Min. Castro Meira. Segunda Turma. Recorrente: Estado da Bahia. Recorrido: Expresso Brasileiro Ltda. Julgado em 17/12/2009.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 1.105.349/RJ*. Rel. Min. Luiz Fux. Primeira Turma. Recorrente: Tam Linhas Aéreas S.A. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Julgado em 06/10/2010.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 1.110.550/SP* (rito dos recursos repetitivos). Rel. Min. Teori Zavascki. Primeira Seção. Recorrente: Companhia Fluminense de Refrigerantes. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Julgado em 22/04/2009.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 1.111.156/SP* (rito dos recursos repetitivos). Primeira Seção. Rel. Min. Humberto Martins. Recorrente: Frajo Internacional de Comésticos Ltda. Recorrido: Estado de São Paulo. Julgado em 14/10/2009.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 1.121.918/RS*. Rel. Min. Benedito Gonçalves. Primeira Turma. Recorrente: Irmãos Prodócimo Comercial de Combustíveis Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional. Julgado em 15/12/2009.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 1.125.550/SP* (rito dos repetitivos). Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Primeira Seção. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Neco's Lanchonete Ltda. – ME. Julgado em 14/04/2010.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 1.131.476/RS* (rito dos repetitivos). Rel. Min. Luiz Fux. Primeira Seção. Recorrente: White Martins Gases Industriais Ltda. Recorrido: Município de Sapucaia do Sul. Julgado em 09/12/2009.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 1.299.303/SC* (rito dos repetitivos). Rel. Min. Cesar Asfor Rocha. Primeira Seção. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Multicolor Têxtil S.A. Julgado em 08/08/2012.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 1.366.622/SP*. Primeira Turma. Rel. Min. Napoleão Maia Nunes Filho. Recorrente: Danone Ltda. Recorrido: Estado de São Paulo. Julgado em 14/10/2009.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 1.377.781/MG*. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Primeira Turma. Recorrente: Estado de Minas Gerais. Recorrida: Telemar Norte Lesta S/A. Julgado em 10/12/2013.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 1.642.250/SP*. Rel. Min. Herman Benjamin. Segunda Turma. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. Recorrido: Município de São Paulo. Julgado em 16/03/2017.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 147.852/MG*. Rel. Min. Garcia Vieira. Primeira Turma. Recorrente: Complex Informática S/A. Recorrida: Fazenda Nacional. Julgado em 07/11/1997.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 157.667/RS*. Rel. Min. Francisco Peçanha Martins. Segunda Turma. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Gasoline Indústria de Modas Ltda. Julgado em 18/04/2000.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 166.677/RS*. Rel. Min. Garcia Vieira. Primeira Turma. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorridas: Lusografia Tipografia e Off Set Ltda. e Outros. Julgado em 12/05/1998.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 26.593/SP*. Rel. Min. Garcia Vieira. Primeira Turma. Recorrente: Sociedade Algodoeira São José Ltda. Recorrida: Fazenda do Estado de São Paulo. Julgado em 30/09/1992.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 284.083/SP*. Rel. Min. José Delgado. Primeira Turma. Recorrente: Brasinca Industrial S/A. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo. Julgado em 05/02/2002.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 32.203/RJ*. Primeira Turma. Rel. Min. Milton Luiz Pereira. Recorrente: Bob's Indústria e Comércio Ltda. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Julgado em 06/03/1995.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 36.060/MG*. Primeira Turma. Rel. Min. Humberto Gomes de Barros. Recorrente: Cimento Tupi S.A. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Julgado em 10/08/1994.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 37.842/SP*. Segunda Turma. Rel. Min. José de Jesus Filho. Recorrente: Mitutoyo do Brasil Indústria e Comércio Ltda. Recorrida: Fazenda do Estado de São Paulo. Julgado em 24/11/1993.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 387.788/BA*. Rel. Min<sup>a</sup> Eliana Calmon. Segunda Turma. Recorrente: Auto Posto Budião Ltda. Recorrido: União. Julgado em 11/06/2002.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 4.591/RJ*. Rel. Min. Garcia Vieira. Primeira Turma. Recorrente: Valesul Alumínio S/A. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Julgado em 24/04/1991.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 755.490/PR*. Rel. Min<sup>a</sup> Denise Arruda. Primeira Turma. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Renault do Brasil Ltda. Julgado em 04/11/2008.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 876.715/SP*. Rel. Min. Eliana Calmon. Segunda Turma. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: CBC Indústrias Pesadas S.A. Julgado em 18/02/2008.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 895.754/SP*. Rel. Min. Eliana Calmon. Segunda Turma. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrido: Sadia S.A. Julgado em 06/11/2008.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 9.933/SP*. Segunda Turma. Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrida: Companhia Brasileira de Tratores. Julgado em 07/10/1992.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 903.394/AL* (rito dos recursos repetitivos). Rel. Min. Luiz Fux. Primeira Seção. Recorrente: Sindicato Interestadual das Empresas Distribuidoras Vinculadas aos Fabricantes de Cerveja, Refrigerante, Água Mineral e Bebidas Em Geral nos Estados de Pernambuco, Alagoas, Paraíba – SINEDBEB. Recorrida: Fazenda Nacional. Julgado em 24/03/2010.

\_\_\_\_\_. *Recurso Especial n. 961.178/RS*. Rel. Min. Eliana Calmon. Segunda Turma. Recorrente: Tavico Agroindustrial Ltda. Recorrido: Instituto Nacional da Seguridade Social – INSS. Julgado em 07/05/2009.

\_\_\_\_\_. *Súmulas* < [http://www.stj.jus.br/docs\\_internet/SumulasSTJ.pdf](http://www.stj.jus.br/docs_internet/SumulasSTJ.pdf)>. Acesso em 16/07/2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Constitucionalidade n. 09/DF*. Relatora p/ Acórdão Min<sup>a</sup> Ellen Gracie. Requerente: Presidente da República. Julgado em 13/12/2001.



\_\_\_\_\_. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.946/DF*. Rel. Min. Sydney Sanches. Tribunal Pleno. Requerente: Partido Socialista Brasileiro – PSB. Requeridas: Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal. Julgado em 03/04/2003.

\_\_\_\_\_. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 488.016/SP*. Rel. Min. Eros Grau. Primeira Turma. Agravante: Creações Mar-Vic Calçados Finos Ltda. Agravado: Estado de São Paulo. Julgado em 16/12/2004.

\_\_\_\_\_. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 566.358/SP*. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Primeira Turma. Agravante: Ito Avicultura Indústria e Comércio S/A. Agravado: Estado de São Paulo. Julgado em 06/11/2007.

\_\_\_\_\_. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 423.763*. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma. Agravante: Morante, Bergamaschi e Cia. Ltda. Agravado: Estado de São Paulo. Julgado em 14/03/2006.

\_\_\_\_\_. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 488.129/SP*. Rel. Min. Cesar Pelluso. Primeira Turma. Agravante: Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A. Agravado: Estado de São Paulo. Julgado em 21/03/2006.

\_\_\_\_\_. *Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 248.191/SP*. Rel. Min. Carlos Velloso. Agravante: Ministério Público Federal. Agravados: Emídio Barone e Outros. Julgado em 01/10/2002.

\_\_\_\_\_. *Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 114.893/SP*. Rel. Min. Carlos Velloso. Segunda Turma. Embargante: Estado de São Paulo. Embargado: Braun do Brasil e Cia. Julgado em 15/09/1998.

\_\_\_\_\_. *Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário n. 68.622/SC*. Rel. Min. Eloy da Rocha. Tribunal Pleno. Embargante: União Federal. Embargada: Ezzo Brasileira de Petróleo. Julgado em 06/02/1971.

\_\_\_\_\_. *Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário n. 89.463/SP*. Rel. Min. Carlos Madeiro. Tribunal Pleno. Embargante: MWM Motores Diesel S/A. Embargado: Estado de São Paulo. Julgado em 10/09/1986.

\_\_\_\_\_. *Embargos Infringentes no Recurso Extraordinário n. 59.058/SP*. Rel. Min. Amaral dos Santos. Tribunal Pleno. Embargante: Plásticos Plavinil S/A. Embargada: Fazenda do Estado de São Paulo. Julgado em 25/09/1968.

\_\_\_\_\_. *Embargos Infringentes no Recurso Extraordinário n. 44.115/ES*. Rel. Min. Afranio Antonio da Costa. Tribunal Pleno. Embargante: Daniel Alcure. Embargado: Estado do Espírito Santo. Julgado em 02/10/1961.

\_\_\_\_\_. *Embargos Infringentes no Recurso Extraordinário n. 37.069/SP*. Rel. Min. Ary Franco. Tribunal Pleno. Embargante: Brasital S.A. Indústria e Comércio. Embargada: Fazenda do Estado. Julgado em 27/04/1962.

\_\_\_\_\_. *Embargos Infringentes no Recurso Extraordinário n. 47.624/ES*. Rel. Min. Oswaldo Trigueiro. Tribunal Pleno. Embargante: Nichio & Sobrinho Ltda. Embargado: Estado do Espírito Santo. Julgado em 17/05/1967.

\_\_\_\_\_. *Embargos Infringentes no Recurso Extraordinário n. 58.660/SP*. Rel. Min. Amaral Santos. Tribunal Pleno. Embargante: Cia. Progresso Nacional – Indústria Brasileira de Produtos Alimentícios e Conexos. Embargada: Fazenda do Estado de São Paulo. Julgado em 10/04/1969.

\_\_\_\_\_. *Embargos Infringentes no Recurso Extraordinário n. 44.115/ES*. Rel. Min. Afranio Antonio da Costa. Tribunal Pleno. Embargante: Daniel Alcure. Embargado: Estado do Espírito Santo. Julgado em 02/10/1961.

\_\_\_\_\_. *Embargos Infringentes no Recurso Extraordinário n. 60.797*. Rel. Min. Aliomar Baleeiro. Tribunal Pleno. Embargante: Light – Serviços de Eletricidade S/A. Embargado: Estado da Guanabara. Julgado em 13/05/1970.

\_\_\_\_\_. *Embargos Infringentes no Recurso Extraordinário n. 45.678/SP*. Rel. Min. Villas Bôas. Tribunal Pleno. Embargante: Cotonifício Guilherme Giorgi S.A. Embargada: União Federal. Julgado em 27/04/1962.

\_\_\_\_\_. *Intervenção Federal n. 2.915/SP*. Relator Ministro Presidente Marco Aurélio e Redator para Acórdão Ministro Gilmar Mendes. Requerente: Nair de Andrade e outros. Requerido Estado de São Paulo. Plenário. Julgado em 03/02/2003.

\_\_\_\_\_. *Intervenção Federal n. 5.102/RS*. Relator Ministro Presidente Gilmar Mendes. Requerente: Procurador-Geral de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Requerido: Estado do Rio Grande do Sul. Decisão da Presidência. Julgado em 23/09/2008.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário n. 101.720/RJ*. Rel. Min. Oscar Corrêa. Primeira Turma. Recorrente: Companhia Cervejaria Brahma. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Julgado em 19/06/1984.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário n. 106.824/SP*. Rel. Min. Aldir Passarinho. Segunda Turma. Recorrente: Vulcan Material Plástico S.A. Recorrida: União Federal. Julgado em 04/04/1989.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário n. 108.690/SP*. Rel. p/ acórdão Min. Moreira Alves. Tribunal Pleno. Recorrente: Ericsson do Brasil Comércio e Indústria S/A. Recorrido: Estado de São Paulo. Julgado em 08/08/1991.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário n. 114.527/SP*. Rel. Min. Carlos Velloso. Segunda Turma. Recorrente: Del Mica Indústria e Comércio Ltda. Recorrente: Estado de São Paulo. Julgado em 12/05/1992.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário n. 116.329/SP*. Rel. p/ acórdão Min. Moreira Alves. Primeira Turma. Recorrente: Valvulas Schrader do Brasil S/A. Recorrido: ESTADO DE SÃO PAULO. Julgado em 02/04/1991.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário n. 38.508/RS*. Rel. Min. Barros Barreto. Primeira Turma. Recorrente: Indústria de Produtos Inseticidas Ltda. Recorrida: União Federal. Julgado em 11/12/1958.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário n. 407.688/SP*. Relator Ministro Cezar Peluso. Recorrente: Michel Jacques Peron. Recorrido: Antonio Pecci. Plenário. Julgado em 08/02/2006.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário n. 43.323/ES*. Rel. Min. Antônio Villas Bôas. Segunda Turma. Recorrente: Estado do Espírito Santo. Recorrida: Jabour Exportadora e Importadora de Vitória S/A. Julgado em 13/10/1959.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário n. 45.977/ES*. Rel. Min. Aliomar Baleeiro. Segunda Turma. Recorrente: Estado do Espírito Santo. Recorrido: João Zanotti. Julgado em 27/09/1966.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário n. 46.450/RS*. Rel. Min. Antônio Villas Bôas. Segunda Turma. Recorrente: Flodoardo Silva S.A. Importação e Exportação. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Julgado em 20/12/1960.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário n. 556.664/RS*. Relator Ministro Gilmar Mendes. Recorrente: União. Recorrido: Novoquim Indústria de Químicas Ltda. Tribunal Pleno. Julgado em 12/06/2008.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário n. 567.948/RS*. Tribunal Pleno. Relator Min. Marco Aurélio. Recorrente: COPERSUCAR. Recorrida: União. Repercussão Geral Reconhecida em 09/05/2008.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário n. 58.290/SP*. Rel. Min. Luiz Gallotti. Terceira Turma. Recorrente: Cervejaria Bavária S.A. Indústria de Bebidas. Recorrida: Fazenda do Estado de São Paulo. Julgado em 17/06/1966.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário n. 603.192/PR*. Rel. p/ Acórdão Min. Gilmar Mendes. Recorrente: Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT. Recorrido: Município de Curitiba. Julgado em 28/02/2013.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário n. 606.314/PE*. Tribunal Pleno. Relator Min. Joaquim Barbosa. Recorrente: União. Recorrida: Visa – Biotécnica Industrial Agrícola S/A. Repercussão Geral Reconhecida em 17/11/2011.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário n. 68.091/SP*. Rel. Min. Aliomar Baleeiro. Primeira Turma. Recorrente: Companhia Antártica Paulista Indústria Brasileira de Bebida e Conexos. Recorrida: Fazenda do Estado de São Paulo. Julgado em 13/11/1969.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário n. 69.557/SP*. Rel. Min. Barros Monteiro. Primeira Turma. Recorrente: União Federal. Recorrida: Indústria de Pneumáticos Firestone S.A. Julgado em 31/03/1970.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário n. 714.139/SC*. Tribunal Pleno. Relator Min. Marco Aurélio. Recorrente: Lojas Americanas S/A. Recorrido: Estado de Santa Catarina. Repercussão Geral Reconhecida em 12/06/2014.

\_\_\_\_\_. *Recurso Extraordinário n. 753.681/SC*. Rel. Min. Teori Zavascki. Tribunal Pleno. Recorrente: Estado de Santa Catarina. Recorrido: Alianda Comércio de Pisos e Azulejos Ltda. Julgado em 01/08/2014.

\_\_\_\_\_. *Súmulas*  
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=71.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em 04/07/2017.

THALER, Richard H.; SUNSTEIN, Cass R. *Nudge: improving decisions about health, wealth and happiness*. New Haven: Yale University Press, 2008.

TOMAZETTE, Marlon. A viabilidade da análise econômica do direito no Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 15, n. 75, jul/ago 2007, p. 177-198.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

\_\_\_\_\_. O IPI e o princípio da seletividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 18, março 1997, p. 94-102.

TRINDADE, Manoel Gustavo Neubarth. Distinção da interpretação econômica a ponderações introdutórias quanto à sua definição e aplicações. *Revista Tributária das Américas*, ano 4, v. 7, jan/jun 2013, p. 480-485.

TSEBELIS, George. *Atores com poder de veto: como funcionam as instituições políticas*. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 2009.

VALOR ECONÔMICO, Sexta-feira, 25 de agosto de 2017.

VIEIRA, José Roberto. Imposto sobre produtos industrializados: atualidade, teoria e prática, *I Congresso Internacional de Direito Tributário: "Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário"*, 1998, p. 554-557.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Direito Tributário Disciplinar, Interdisciplinar, Multidisciplinar, Pluridisciplinar e Transdisciplinar. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 33, 2015, p. 184-207.