

— |

— |

# Interesse Público

---

REVISTA BIMESTRAL DE DIREITO PÚBLICO

— |

— |





# Interesse Público

Ano XX - 2018 - Nº 110

## Conselho Editorial

Presidente: Prof. Juarez Freitas (PUCRS, UFRGS,  
Instituto Brasileiro de Altos Estudos de Direito Público)

Prof. Anderson Teixeira (Unisinos)  
Profa. Antonia Pereira (PUC-SP e Pres. do IBDM)  
Prof. Carlos Ari Sundfeld (SBDP e FGV/SP)  
Ministra Cármen Lúcia Antunes Rocha (STF)  
Conselheiro Cezar Miola (TCE/RS)  
Prof. Clèmerson Merlin Clève (UFPR e UNIBRASIL)  
Prof. Clovis Beznos (PUC-SP e Pres. do IBDA)  
Profa. Cristiana Fortini (UFMG, IMDA)  
Profa. Denise Lucena (UFC)  
Prof. Fabio Saponaro (Università Unitelma Sapienza Roma)  
Prof. Fabrício Motta (UFG)  
Prof. Fernando Facury Scaff (UFPA)  
Profa. Germana de Oliveira Moraes (UFC)  
Prof. Giovanni Girelli (Università Roma Tre)  
Prof. Heleno Taveira Tôrres (USP)  
Conselheiro Helio Saul Mileski (TC/RS)  
Prof. Ingo Wolfgang Sarlet (PUCRS)  
Prof. Igor Danilevich (UFRGS e PUCRS)  
Prof. Des. João Batista Gomes Moreira (TRF 1ª)  
Ministro José Augusto Delgado (UniCEUB)  
Prof. José Casalta Nabais (Universidade de Coimbra)  
Prof. Luís Roberto Barroso (UERJ)  
Prof. Marcelo Figueiredo (PUC-SP)  
Prof. Márcio Cammarosano (PUC-SP e Pres. do IBDA)  
Prof. Paulo Affonso Leme Machado (UNIMEP)  
Prof. Paulo Bonavides (UFC)  
Prof. Paulo Caliendo da Silveira (PUCRS)  
Prof. Paulo Ferreira da Cunha (Universidade do Porto)  
Prof. Paulo Modesto (UFBA e UNIFACS)  
Prof. Rafael Vêras de Freitas (FGV Rio)  
Prof. Rodrigo Valgas (IDASC)  
Prof. Romeu Felipe Bacellar Filho (UFPR e PUCPR)

## Editor-Chefe

Prof. Alexandre Pasqualini  
(IDARGS, AJURIS)



[www.interessepublico.com.br](http://www.interessepublico.com.br)

ISSN: 1676-8701

© 2018 Editora Fórum Ltda.

Todos os direitos reservados. É proibida a reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio eletrônico ou mecânico, inclusive por meio de processos xerográficos, de fotocópias ou de gravação, sem permissão por escrito do possuidor dos direitos de cópias (Lei nº 9.610, de 19.02.1998).



**Luís Cláudio Rodrigues Ferreira**  
Presidente e Editor

Coordenador editorial: Leonardo Araújo  
Pesquisa jurídica: Ézio Lacerda Júnior – OAB/GO 37.488  
Ana Paula de Almeida Queiroz  
Darlan Amorim de Abreu – OAB/GO 47.432

Editora Fórum Ltda.  
Av. Afonso Pena, 2770 - 15º andar - Savassi - Belo Horizonte - MG - Brasil  
CEP 30130-012  
Tel.: 0800 704 3737  
www.editoraforum.com.br  
E-mail: editoraforum@editoraforum.com.br

Os conceitos e opiniões expressas nos trabalhos assinados são de responsabilidade exclusiva de seus autores.

Os acórdãos estampados na íntegra correspondem às cópias obtidas junto aos respectivos tribunais ou se originam de publicações de seus julgados.

Impressa no Brasil / Printed in Brazil  
Distribuída em todo o território nacional

R454 Interesse Público - IP - ano 9, n. 43, (maio/jun. 2007) - - Belo Horizonte:  
Fórum, 2007-.

Bimestral  
ISSN 1676-8701

Publicada do ano 1, n. 1, jan./mar. 1999 ao n. 42, mar./abr. 2007  
pela Editora Notadez, Porto Alegre.

1. Direito Público. 2. Direito Administrativo. 3. Direito Tributário. I.  
Fórum.

CDD: 341  
CDU: 342

Repositório autorizado de Jurisprudência  
Supremo Tribunal Federal: nº 28/00  
Superior Tribunal de Justiça: nº 44/00  
Tribunais Regionais Federais da 1ª e 2ª Regiões

Esta revista está catalogada em:

- Base RVBI (Rede Virtual de Bibliotecas – Congresso Nacional)
- Library of Congress (Biblioteca do Congresso dos EUA)



# Interesse Público

## Colaboradores

Ada Pellegrini Grinover  
Adão Sérgio do Nascimento Cassiano  
Adilson Abreu Dallari  
Adilson José de Oliveira  
Adircélio de Moraes Ferreira Júnior  
Adriana da Costa Ricardo Schier  
Adriana Maurano  
Adriano Sant'Ana Pedra  
Affonso de Aragão Peixoto Fortuna  
Aírton Guilherme Berger Filho  
Alcídes da Fonseca Sampaio  
Alejandro Montiel Alvarez  
Alessandra Okuma  
Alex Assis de Mendonça  
Alex Cavalcante Alves  
Alexandre Aboud  
Alexandre Burmann Pereira  
Alexandre Coutinho Pagliarini  
Alexandre de Castro Nogueira  
Alexandre dos Santos Lopes  
Alexandre D. Faraco  
Alexandre Figueiredo Morato  
Alexandre Maciel Simões  
Alexandre Pasqualini  
Alexandre Pinheiro dos Santos  
Alexandre Rodrigues Oliveira Signorelli  
Alexandre Santos de Aragão  
Alexandre Schubert Curvelo  
Alexandre Zamprogno  
Alice Gonzalez Borges  
Alice Mouzinho Barbosa  
Álisson José Maia Melo  
Alvaro de Oliveira  
Alzemer Martins Ribeiro de Britto  
Amir José Finocchiaro Sarti  
Ana Carla Bliacheriene  
Ana Carla Dias Ferreira  
Ana Cristina Aguiar Viana  
Ana Lucia Ikenaga Warnecke  
Ana Lúcia Xavier Siqueira  
Ana Luísa Soares de Carvalho  
Ana Maria Janovik  
Ana Maria Moreira Marchesan  
Ana Maria Pedreira  
Anna Paula Cardoso de Paula Patrui  
Ana Paula Coimbra Rodrigues  
Ana Paula de Barcellos  
Ana Paula Martins Albuquerque  
Ana Teresa Ribeiro da Silveira  
Anderson Sant'Ana Pedra  
Anderson Vichinkeski Teixeira  
André Evangelista de Souza  
André Janjácómo Rosilho  
André L. Borges Netto  
André Luiz Carvalho Estrella  
André Pedreira Ibañez  
André Rosilho  
André Saddy  
Andréa Cristiane Sales Moreira  
Andrea Carla Veras Lins  
Andrea Teichmann Vizzotto  
Andreas Joachim Krell  
Andrei Pitten Velloso  
Ângela Cássia Costaldello  
Angélica Petian  
Angelo Braga Netto Rodrigues de Melo  
Antônio Augusto Mayer dos Santos  
Antônio Carlos Cintra do Amaral  
Antonio Carlos Flores de Moraes  
Antônio Carlos Machado Volkweiss  
Antonio Joaquim Moraes Rodrigues Neto  
Antonio López Díaz  
Antônio Zeferino da Silva Junior  
Ariane Shermam  
Ariovaldo dos Santos  
Armando João Perin  
Armando Moutinho Perin  
Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy  
Arno Werlang  
Arthur Moura de Souza  
Augusto Durán Martínez  
Augusto Franke Dahinten  
Aurélio Pitanga Seixas Filho  
Ayrton de Mendonça Teixeira  
Bartolomé Borba  
Benjamin Zymler  
Bernardo de Souza  
Bernardo Franke Dahinten  
Betina Treiger Gruppenmacher  
Bruna Lacerda Cardoso  
Bruno Cláudio Penna Amorim Pereira  
Bruno José Ricci Boaventura  
Bruno Martins da Costa-Silva  
Bruno Meneses Lorenzetto  
Caio de Souza Loureiro  
Calixto Salomão Filho  
Carin Prediger  
Carla Amado Gomes  
Carlo Artur Basílico  
Carlos Alberto Bencke  
Carlos Araújo Leonetti  
Carlos Ari Sundfeld  
Carlos Ayres Britto  
Carlos César Sousa Cintra  
Carlos E. Delpiazzo  
Carlos Eduardo Bergamini Cunha  
Carlos Eduardo Dieder Reverbel  
Carlos Eduardo Lustosa da Costa  
Carlos Eduardo Thompson Flores Lenz  
Carlos Figueiredo Mourão  
Carlos Konder  
Carlos Mário da Silva Velloso  
Carlos Maurício Figueiredo  
Carlos Roberto Siqueira Castro  
Carlos Thompson Flores  
Carolina Zancaner Zockun  
Cass R. Sunstein  
Cassiana Alvina Carvalho  
Cássio Casagrande  
Cassyra L. Vuolo  
Catarina Cardoso Sousa França  
Celso Antônio Bandeira de Mello  
Cesar A. Guimarães Pereira  
César Augusto Hülsendeger  
Cezar Britto  
Cezar Miola  
Christianne de Carvalho Stroppa  
Christopher Forsyth  
Cibele Fernandes Dias  
Cibele Granzotto Léger  
Cintia Estefania Fernandes  
Cintia Schmidt  
Cirilo Augusto Vargas  
Ciro Cardoso Brasileiro Borges  
Claíton Renato Macedo Marques  
Cláudia Fernanda de Oliveira Pereira  
Cláudia Honório  
Cláudio Grande Júnior  
Claudio Penedo Madureira  
Cláudio Pereira de Souza Neto  
Cleber Demetrio Oliveira da Silva  
Cleide Aparecida Nepomuceno  
Clèmerson Merlin Clève  
Cleucio Santos Nunes  
Cleuler Barbosa das Neves  
Clóvis Beznos  
Cristiana Fortini  
Cristiane Catarina Fagundes de Oliveira  
Cristiane da Costa Nery  
D'Alembert Arrhenius Alves dos Santos  
Dalvan Charbaje Colen  
Dâmares Ferreira  
Daniel Barile da Silveira  
Daniel Castanha de Freitas  
Daniel Machado da Rocha  
Daniel Scheiblich Rodrigues  
Daniel Silva Passos  
Daniel Uchôa Costa Couto  
Daniel Wunder Hachem  
Daniella Bitencourt  
Daniela Campos Libório Di Sarno  
Daniela Zago Gonçalves da Cunda  
Danieli A. C. Leite Faquim  
Daniele Russi Campos  
Darlã Martins Vargas  
Débora Barcelos Vieira Gomides  
Débora de Carvalho Baptista  
Débora Guimarães Togni  
Demian Guedes  
Demóstenes Tres Albuquerque  
Denise Lucena Cavalcante  
Denise Schmitt Siqueira Garcia  
Diego Franzoni  
Diego Marín-Barnuevo  
Dimas Macedo  
Dinorá Adelaide Musetti Grotti  
Diogenes Gasparini  
Diogo de Figueiredo Moreira Neto  
Diogo Duarte Barbosa  
Diogo Roberto Rimgemberg  
Dione Ferreira Santos  
Dirceu Rodolfo de Melo Júnior  
Djalma Antônio Moller Garcia  
Dominique Rousseau  
Doris T. Pinto Cordeiro de Miranda  
Coutinho



# Interesse Público

## Colaboradores

Douglas Fischer  
Draiton Gonzaga de Souza  
Eddla Karina Gomes Pereira  
Éderson Garin Porto  
Edgar Guimarães  
Edilberto Carlos Pontes Lima  
Edilson Pereira Nobre Júnior  
Edmar Vianeí Marques Daudt  
Edmilson Todeschini  
Edmir Netto de Araújo  
Eduardo Borges Espíndola Araújo  
Eduardo Cambi  
Eduardo Cunha da Costa  
Eduardo Fortunato Bim  
Eduardo García de Enterría  
Eduardo Luz Gonçalves  
Eduardo Oliveira Agustinho  
Eduardo Rocha Dias  
Eduardo Talamini  
Egon Bockmann Moreira  
Elaine Cristina Francisco Volpato  
Elaine Harzheim Macedo  
Élida Graziane Pinto  
Eliezer Pereira Martins  
Elizeu Martins  
Emerson Affonso da Costa Moura  
Eriberto Francisco Bevilacqua Marin  
Erik Jayme  
Ermelino Costa Cerqueira  
Ernani Ignácio de Oliveira  
Ernst Benda  
Eros Roberto Grau  
Eugênio Facchini Neto  
Evandro T. Homercher  
Evelyn Freire de Carvalho Langaro Pareja  
Fabio Artigas Grillo  
Fábio Canazaro  
Fábio Konder Comparato  
Fábio Rodrigo Victorino  
Fabio Saponaro  
Fabrício Motta  
Farlei Martins Riccio de Oliveira  
Filipe da Silva Piovesan  
Felipe Esteves Grandó  
Felipe Faiwichow Estefam  
Felipe Gonçalves Fernandes  
Fernanda Greco Laureano  
Fernanda Silva Ferreira  
Fernando Baptista Bolzoni  
Fernando Facury Scaff  
Fernando Inglês de Souza  
Fernando L. Lobo d'Eça  
Fernando Laércio Alves da Silva  
Fernando Luiz Ximenes Rocha  
Fernando Menezes  
Fernando Quadros da Silva  
Fernando Rey Martínez  
Fernando Simões dos Reis  
Filipo Bruno Silva Amorim  
Flávia Piovesan  
Flavio C. de Toledo Jr.  
Flávio Cheim Jorge

Flávio de Araújo Willeman  
Flávio Dino de Castro e Costa  
Flávio Henrique Unes Pereira  
Flávio Ramos  
Flávio Sant'Anna Xavier  
Flávio Sátiro Fernandes  
Floriano de Azevedo Marques Neto  
Francisco Bertino Bezerra de Carvalho  
Francisco Sérgio Maia Alves  
Francisco Taveira Neto  
Frederico Costa Miguel  
Gabriel Cozendey Pereira Silva  
Gabriel Real Ferrer  
Gabriel Wedy  
Gabriela Verona Pércio  
Georges Louis Hage Humbert  
Geraldo Costa da Camino  
Germana de Oliveira Moraes  
Gerson dos Santos Sicca  
Gildázio Saldanha Brum  
Gilmar Ferreira Mendes  
Giovani Bigolin  
Giovani Corralo  
Giovani da Silva Corralo  
Gisela Gondin Ramos  
Giuliana Mendonça Pessoa  
Gizele Ficher da Silva Toffoli  
Gladston Bethônico B. Rocha Macedo  
Grazyelly Alessandra Baggenstoss  
Gregorio Robles  
Guadalupe M. Jungers Abib de Almeida  
Guido Corso  
Guilherme Fredherico Dias Reisdorfer  
Gustavo Augusto Ferraz Rodrigues  
Gustavo Calmon Holliday  
Gustavo da Gama Vital de Oliveira  
Gustavo da Rocha Schmidt  
Gustavo Nygaard  
Gustavo Terra Elias  
Heinrich Scholler  
Heleno Taveira Törres  
Hélio Cardoso Neto  
Helio Saul Mileski  
Henrique Mello  
Henrique Motta Pinto  
Hermes Zaneti Jr.  
Heron Nunes Estrella  
Horácio Augusto Mendes de Sousa  
Hugo de Brito Machado  
Hugo de Brito Machado Segundo  
Hugo Leonardo Abas Frazão  
Ígor Danilevicz  
Ingo Wolfgang Sarlet  
Irene Patrícia Nohara  
Ives Gandra da Silva Martins  
Ivo Dantas  
Jacintho Arruda Câmara  
Jacques Chevallier  
Jacques Ziller  
Jaime Rodríguez-Arana Muñoz  
Jair Eduardo Santana  
Jairo Gilberto Schäfer

Jalusa Prestes Abaide  
Janaina Rigo Santin  
Jânia Maria Lopes Saldanha  
Jayme Weingartner Neto  
Jessé Torres Pereira Junior  
João Agnaldo Donizeti Gandini  
João Batista Gomes Moreira  
João Bellini Júnior  
João Carlos de Carvalho Rocha  
João Eduardo Lopes Queiroz  
João Francisco dos Santos Silva  
João Gabriel Laprovitera Rocha  
João Maurício Adeodato  
João Pedro Lamana Paiva  
João Ricardo Catarino  
João Victor Ruiz Martins  
Joaquim B. Barbosa Gomes  
Joaquim José Gomes Canotilho  
Joel de Menezes Niebuhr  
Joelson Vellozo Jr.  
Jonas Ebbesson  
Jonathan Doering Darcie  
Jorge Miranda  
Jorge Ulisses Jacoby Fernandes  
José Adão Figueiredo dos Santos  
José Afonso da Silva  
José Amengual Antich  
José Anacleto Abduch Santos  
José Casalta Nabais  
José de Ribamar Caldas Furtado  
José dos Santos Carvalho Filho  
José Eduardo Figueiredo Dias  
José Eduardo Martins Cardozo  
Jose Luis Bolzan de Moraes  
José Marcos Domingues  
José Maria Tesheiner  
José Nilo de Castro  
José Roberto Pimenta Oliveira  
José Sebastião dos Santos  
José Sérgio da Silva Cristóvam  
José Sérgio Monte Alegre  
José Valdir Rodrigues da Silva  
Joselaine Pereira  
Juan López Martínez  
Juan Pablo Cajarville Peluffo  
Juarez Freitas  
Julia Ávila Franzoni  
Júlia Silva Araújo Carneiro  
Juliana Francisconi Cardoso  
Juliana Ribas  
Juliano Heinen  
Juliano Souza de Albuquerque Maranhão  
Juliano Taveira Bernardes  
Júlio César Ballerini Silva  
Julio Cesar Finger  
Júlio César Fucilini Pause  
Julio Pinheiro  
Julio Pinheiro Faro Homem de Siqueira  
Júlya Sotto Mayor Wellisch  
Júnior Roberto Willig  
Jusara Aparecida Bratz  
Kaline Ferreira



# Interesse Público

## Colaboradores

Karin Kässmayer  
Karine Demoliner  
Karine Viganigo da Silva  
Katya Isaguirre  
Laerte Marques  
Leandro Adiers  
Leandro Antonio Pamplona  
Leandro de Azevedo Bemvenuti  
Leandro Paulsen  
Leonardo Buissa Freitas  
Leonardo Coelho Ribeiro  
Leonardo da Rocha de Souza  
Leonardo Papp  
Letícia Queiroz Andrade Liane Tabarelli Zavascki  
Letícia Regina Camargo Kreuz  
Leticia de Pauli Schaitza  
Linda Maria de Pontes Gondim  
Lisandra Christian de Abreu  
Lorenzo Martín-Retortillo Baquer  
Luana Adriano Araujo  
Lucas Asfor Rocha Lima  
Lucas Bevilacqua  
Lucas Catib de Laurentiis  
Lucas de Moraes Cassiano Sant'Anna  
Lúcia Valle Figueiredo  
Luciana de Campos Maciel  
Luciana Moraes Raso Sardinha Pinto  
Luciana Neves Bohnert  
Luciana Ramalho Gomes  
Luciana Stocco Betiol  
Luciano Ferraz  
Luciano Ramos  
Luciano Silva Costa Ramos  
Luciano Zambrotta  
Luís Armando Viola  
Luís Carlos Figueiredo  
Luís Manuel Fonseca Pires  
Luís Ossamu Gelati Nagao  
Luís Paulo Sirvinkas  
Luís Roberto Barroso  
Luísa Alves Rodrigues da Cunha  
Luiz Alberto Blanchet  
Luiz Alberto dos Santos  
Luiz Antônio Bins  
Luiz Carlos Figueira de Melo  
Luiz Edson Fachin  
Luiz Fernando Rodriguez Junior  
Luiz Guilherme Marinoni  
Luiz Henrique Antunes Alochio  
Luiz Henrique Urquhart Cademartori  
Luiz Otávio Rodrigues Coelho  
M<sup>º</sup> Jesús García-Torres Fernández  
Magda Azario Kanaan Polanczyk  
Magno Federici Gomes  
Maíra Ayres Torres  
Maísa Cristina Dante Fagundes  
Manoel Cavalcante de Lima Neto  
Manoel Gustavo Neubarth Trindade  
Manoel Lauro Volkmer de Castilho  
Manolo Del Olmo  
Marçal Justen Filho  
Marcelo Abelha Rodrigues  
Marcelo Casseb Continentino  
Marcelo Figueiredo  
Marcelo Harger  
Marcelo Luiz Bomfim do Amaral  
Marcelo Rodrigues Mazzei  
Márcia Bello de Oliveira Braga  
Marcia Carla Pereira Ribeiro  
Márcia Ferreira Cunha Farias  
Marcia Pelegrini  
Márcia Raquel Paiva e Holanda  
Márcia Rosa de Lima  
Márcia Walquiria Batista dos Santos  
Marcílio da Silva Ferreira Filho  
Márcio Cammarosano  
Márcio Manoel Maidame  
Marco Aurélio de Barcelos Silva  
Marco Aurélio Souza da Silva  
Marco Túlio Reis Magalhães  
Marcos Fey Probst  
Marcos Juruena Villela Souto  
Marcos Nóbrega  
Marcus de Freitas Gouvêa  
Marcus Vinicius Furtado Coelho  
Marga Inge Barth Tessler  
Margalene Cavalcante Cordeiro  
Mária Aparecida Cardoso da Silveira  
Maria Cecília Borges  
Maria Coeli Simões Pires  
Maria Cristina C. de Oliveira Dourado  
Maria de Lourdes M. Rosário  
Maria de Lourdes P. Deroza  
Maria Elisa Braz Barbosa  
Maria Fernanda Pires  
Maria Garcia  
Maria Isabel Araújo Rodrigues  
Maria Sylvia Zanella Di Pietro  
Mariana Leão Ledur  
Mariana Mencia  
Mariana Novis  
Mariana Oiticica Ramalho  
Mariângela Guerreiro Milhoranza  
Marianna Montebello Willeman  
Marilda de Paula Silveira  
Marina Vasquez Duarte  
Marinês Restelatto Dotti  
Marlos Lopes Godinho Erling  
Marta Marques Avila  
Martha Priscylla Monteiro Joca Martins  
Martin Haeberlin  
Martonio Mont'Alverne Barreto Lima  
Mathias Haraldo Müller  
Maurício Antonio Kamiya  
Maurício Barros  
Maurício Zockun  
Mauríciomer Esteves  
Maurizio Fioravanti  
Maurizio Oliviero  
Mauro Roberto Gomes de Mattos  
Mayara Ketley de Jesus Souza  
Mayr Godoy  
Melina Breckenfeld Reck  
Melissa Guimarães Castello  
Michael Richard Reiner  
Michele Gomes Cioccarì  
Michelle Fernanda Martins  
Mila Batista Leite Corrêa da Costa  
Milton Terra Machado  
Mirela Miró Ziliotto  
Miriam Mabel Ivanega  
Moises Maciel  
Moises Zugman  
Monica Cappelletti  
Nadja Araujo  
Nagib Slaibi Filho  
Natália Barbieri Bacha  
Natália Cardoso Marra  
Natália Fontenele Garcia  
Natália Silva Mazzutti Almeida  
Nathalia Lima Barreto  
Nei Simões Pires Gallois  
Neiva Santos Silva  
Nelson Oscar de Souza  
Newton Patricio Crespi  
Ney Fayet Júnior  
Noel Antonio Tavares de Jesus  
Nyson Paim de Abreu  
Odete Medauar  
Orci Paulino Bretanha Teixeira  
Orlando Javier Moreno  
Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho  
Pablo Schiavi  
Patrícia Collat Bento Feijó  
Patrícia da Jornada Pivoto  
Patrícia Dornelles Schneider  
Patrícia Regina Pinheiro Sampaio  
Patrick Roberto Gasparetto  
Paula Santos Araujo  
Paulo Affonso Leme Machado  
Paulo Afonso Brum Vaz  
Paulo Bonavides  
Paulo Brossard de Souza Pinto  
Paulo Caliendo  
Paulo de Barros Carvalho  
Paulo Ferreira da Cunha  
Paulo Henrique dos Santos Lucon  
Paulo Márcio Cruz  
Paulo Ricardo Ceni Barreto  
Paulo Ricardo Opuszka  
Paulo Ricardo Rama  
Paulo Ricardo Schier  
Paulo Roberto Coimbra Silva  
Paulo Roberto de Souza Júnior  
Paulo Roberto Ferreira Motta  
Paulo Roberto Soares Mendonça  
Paulo Sérgio de Moura Franco  
Paulo Valério Dal Pai Moraes  
Paulo Victor Vieira da Rocha  
Pedro A. Batista Martins  
Pedro Camara Raposo Lopes  
Pedro de Menezes Niebuhr  
Pedro Fernández Sánchez  
Pedro José Jorge Coviello



# Interesse Público

## Colaboradores

Pedro Pannuti  
Pedro Paulo de Rezende Porto Filho  
Pedro T. Nevado-Batalla Moreno  
Pedro Thomé de Arruda Neto  
Perpétua Leal Ivo Valadão  
Phillip Gil França  
Rachel Lopes Telésforo  
Rachel Biderman  
Rafael Barreto Garcia  
Rafael Carvalho Rezende Oliveira  
Rafael Köche  
Rafael Lopes Torres  
Rafael Mallmann  
Rafael Martins Costa Moreira  
Rafael Nascimento de Cordova  
Rafael Severo de Lemos  
Rafael Vêras de Freitas  
Rafael Wallbach Schwind  
Raimundo Márcio Ribeiro Lima  
Raphael Silva Rodrigues  
Raquel Cavalcanti Ramos Machado  
Raquel Coelho Dal Rio Silveira  
Raquel de Oliveira Miranda Simões  
Raquel Dias da Silveira  
Raquel Melo Urbano de Carvalho  
Raul de Mello Franco Júnior  
Rebecca J. Cook  
Regina Linden Ruaro  
Regina Maria Macedo Nery Ferrari  
Regina Neri Ferrari  
Reinaldo Moreira Bruno  
Rémy Janner  
Renata Dantas  
Renato Bernardi  
Renato Costa  
Renée Cristina Herlin Ritter  
Rholden Botelho de Queiroz  
Ricardo Berzosa Saliba  
Ricardo Carvalho Fraga  
Ricardo José Pereira Rodrigues  
Ricardo Marcondes Martins  
Ricardo Moraes Silva  
Ricardo Pereira Lira  
Ricardo Schneider Rodrigues  
Ricardo Seibel de Freitas Lima  
Ricardo Villas Bôas Cueva  
Riccardo Guastini  
Rita Tourinho  
Rizzatto Nunes  
Robert Alexy  
Roberto Caldas  
Roberto Correia da Silva G. Caldas  
Roberto Fernández Llera  
Roberto Rosas  
Robertônio Santos Pessoa  
Rodolfo de Camargo Mancuso  
Rodrigo Andreotti Musetti  
Rodrigo Coimbra

Rodrigo Ferrés Rubio  
Rodrigo Meyer Bornholdt  
Rodrigo Oliveira de Faria  
Rodrigo Pinto de Campos  
Rodrigo Pironti Aguirre de Castro  
Rodrigo Santos Neves  
Rodrigo Valgas dos Santos  
Rogério Delatorre  
Rogério Favreto  
Rogério Gesta Leal  
Romer Mottinha Santos  
Romeu Felipe Bacellar Filho  
Rômulo André Alegretti de Oliveira  
Ronald Dworkin  
Ronaldo Corrêa Martins  
Roque Antonio Carrazza  
Roque Joaquim Volkweiss  
Rosane Heineck Schmitt  
Rosângela do Socorro Alves  
Rubén Flores Dapkevicius  
Rubens Maia Castelani  
Ruy Rosado de Aguiar  
Ruy Samuel Espindola  
Sabino Cassese  
Sabrina Nunes locken  
Sandra Lopes Luís  
Sandra Mara Vale Moreira  
Sandra Pires Barbosa  
Sandra Regina Martini  
Sandra Regina Vilela  
Sandro Trescastro Bergue  
Schubert de Farias Machado  
Sebastião Helvecio Ramos de Castro  
Sebastião Sérgio da Silveira  
Séfora Porto Mendonça  
Sérgio Antônio Ferrari Filho  
Sérgio Antônio Ferreira Victor  
Sergio Cavalieri Filho  
Sérgio Ciquera Rossi  
Sérgio Cruz Arenhart  
Sérgio da Silva Mendes  
Sergio de Andréa Ferreira  
Sérgio Guerra  
Sergio Luiz Braga França  
Sérgio Renato Tejada Garcia  
Sérgio Sérvulo da Cunha  
Sílvia Gabriela Duarte de Araújo  
Sívio Dobrowolski  
Sívio Luís Ferreira da Rocha  
Simone de Almeida Carrasqueira  
Simone Rodolfo Maserà  
Simone Santos Moretto  
Simone Somensi  
Sophia Félix Medeiros  
Soraya Santos Lopes  
Susana Sbrogio'Galia  
Taís Schilling Ferraz  
Tâmera Padoin Marques Marin

Tânia Ishikawa Mazon  
Tarcísio Francisco Dal Ri  
Tarcísio Teixeira  
Tathiane Piscitelli  
Tatiana Del Giudice Cappa Chiaradia  
Tatiana Martins da Costa Camarão  
Têmis Limberger  
Teori Albino Zavascki  
Tercio Sampaio Ferraz Junior  
Teresa Villac  
Thaís Boia Marçal  
Thiago Barbosa Gil  
Thiago Danilevitz  
Thiago Perez Bernardes de Moraes  
Tiago Fensterseifer  
Tiago Machado Burtet  
Tiago Nunes da Silva  
Ticiani Garbellini Barbosa Lima  
Tito Costa  
Tomás-Ramón Fernández  
Torsten Ehmcke  
Toshio Mukai  
Tula Wesendonck  
Ubaldo Cesar Balthazar  
Valéria Furlan  
Válter Kenji Ishida  
Valtuir Pereira Nunes  
Vanêsa Buzelatto Prestes  
Vanessa Rahal Canado  
Vanice Lírio do Valle  
Vanir Fridriczewski  
Vera Michels  
Vera Monteiro  
Verônica S. de Novaes Menezes  
Verusca Citrini Braga  
Vicente Nogueira  
Victor Aguiar Jardim de Amorim  
Victor J. Faccioni  
Vinicius Jucá Alves  
Vitor Rhein Schirato  
Vittorio Cassone  
Viviane de Freitas Oliveira  
Vladimir da Rocha França  
Vladimir Passos de Freitas  
Vladimir Rossi Lourenço  
Volnei Moreira dos Santos  
Wagner Balera  
Walber de Moura Agra  
Wallace Paiva Martins Junior  
Walton Alencar Rodrigues  
Weder de Oliveira  
Wellington Pacheco de Barros  
Wilson Engelmann  
Yan Nonato Cattani  
Yasser Gabriel  
Zaiden Geraige Neto



<b>Editorial</b> .....	11
<b>DOCTRINA</b>	
Seção de Direito Constitucional, Administrativo e Previdenciário	
Desafios da democracia fiscal: o tratamento diferenciado aos pequenos e a experiência do Simples no Brasil <b>Marcus Vinicius Furtado Coêlho, Eduardo Borges Espínola Araújo</b> .....	15
A deliberação interna no Supremo Tribunal Federal <b>Bruno Meneses Lorenzetto, Letícia de Pauli Schaitza</b> .....	29
Admirável mundo novo: a Administração Pública do século XXI e as tecnologias disruptivas <b>Ana Cristina Aguilar Viana, Letícia Regina Camargo Kreuz</b> .....	51
Novos parâmetros para o ajuizamento das ações ligadas à assistência farmacêutica, universalidade do direito à saúde e representatividade democrática <b>Máisa Cristina Dante Fagundes, Yan Nonato Cattani</b> .....	69
O contexto histórico do surgimento da terceirização de serviços na Administração Pública brasileira <b>Elaine Cristina Francisco Volpato, Patrícia da Jornada Pivoto</b> .....	91
O protagonismo das cortes constitucionais na América Latina: a construção de uma nova visão hermenêutica para efetivação de direitos <b>Marcílio da Silva Ferreira Filho, Sílvia Gabriela Duarte de Araújo</b> .....	113
<b>DOCTRINA ESTRANGEIRA</b>	
Viva a QPC! Viva o quê? <b>Dominique Rousseau</b> .....	139
<b>DIREITO TRIBUTÁRIO</b>	
A (i)legalidade, aumento e redução de contribuições sociais por decreto <b>Paulo Victor Vieira da Rocha</b> .....	151
<b>DIREITO MUNICIPAL</b>	
Estatuto da Cidade e planejamento urbano: loteamentos fechados são “legais”? <b>Natália Cardoso Marra</b> .....	185
<b>TRIBUNAIS DE CONTAS, CONTROLE EXTERNO</b>	
O futuro dos Tribunais de Contas no controle das políticas públicas <b>Sabrina Nunes Iocken</b> .....	215
<b>DIREITOS DA REGULAÇÃO</b>	
A arbitragem no setor portuário (sem tantas jabuticabas). Considerações sobre o Decreto nº 8.465/2015 <b>Gustavo da Rocha Schmidt</b> .....	237

**JURISPRUDÊNCIA SELECIONADA**  
**Acórdãos na Íntegra****Tribunal de Contas da União**

TCU – Desestatização – Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT) – Acompanhamento – Primeiro estágio de concessão do lote rodoviário denominado Rodovia de Integração do Sul (RIS) – Estudos de Viabilidade Técnica, Econômica e Ambiental (EVTEA) – Aprovação do primeiro estágio com ressalvas – Determinações – Recomendações – Constituição de processo apartado para acompanhamento de parte das determinações – Continuidade do segundo estágio. Desestatização nº 028.343-2017-4 ..... 263

**Ementário** ..... 423

**Instruções para os autores** ..... 451

# A (i)legalidade, aumento e redução de contribuições sociais por decreto

---

**Paulo Victor Vieira da Rocha**

Pós-Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Professor Adjunto da Universidade do Estado do Amazonas. Juiz Contribuinte do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Advogado-Sócio do Vieira da Rocha, Benevides e Frota Advogados.

**Resumo:** O aumento de contribuições sociais promovido pelo Decreto Presidencial nº 8.246/15 suscita sérios problemas em relação à legalidade da tributação. Este pano de fundo fático contemporâneo pode ser usado para demonstrar a necessidade de revisão de alguns elementos centrais da teoria constitucional contemporânea para que nela se inclua a essencial distinção entre direitos fundamentais e bens coletivos, como objeto de diferentes normas constitucionais. A legalidade dos tributos é objeto de direitos fundamentais e de um bem coletivo, sendo esta última uma categoria de bens jurídicos não fruíveis individualmente. A jurisprudência revela uma tendência de admitir a justiciabilidade de pelo menos um bem coletivo relacionado à tributação: a legalidade. Se a legalidade, mesmo sendo bem coletivo, pode ser exigida por representantes da sociedade e provida pelo Judiciário, por que razão a praticabilidade da tributação e o combate ao abuso não seriam? Esta pergunta precisa ser objeto de debate, e uma busca por sua resposta já deveria ter iniciada. Por fim, o debate teórico leva à conclusão prática de que, embora a redução de tributos por decreto seja ilegal (violando um bem coletivo), isso não saneia um subsequente e ilegal aumento dos mesmos tributos pelo mesmo tipo ato estatal.

**Palavras-chave:** Tributos. Aumento. Legalidade. Direitos fundamentais. Bens coletivos.

**Sumário:** 1 Introdução – 2 A legalidade estruturada por meio de princípios e regras – 3 A legalidade como objeto de direitos fundamentais e de bens coletivos – 4 A legalidade relacionada à redução de tributos como bem coletivo, eficácia positiva e implicações – 5 Conclusões – Referências

## 1 Introdução

Pouco mais de dez anos atrás, o professor Luís Eduardo Schoueri (2004) publicou um conciso artigo sob o título *A suave perda da liberdade*, frisando tratar-se de título já utilizado para um livro pelo catedrático da Universidade de Heidelberg professor Paul Kirchhof – *Der sanfte Verlust der Freiheit* (KIRCHHOF, 2004) –, bem como a similaridade dos fenômenos denunciados por ambos, no Brasil e na Alemanha, respectivamente.

Naquela oportunidade, Schoueri (2004, p. 7) distinguiu duas formas distintas de o Estado tolher a liberdade dos cidadãos: uma, segundo suas palavras, “mais primitiva”, consistente no uso ostensivo da força; e outra, mais sutil, concretizando-se por “doses imperceptíveis de abusos – furtos de liberdade, por assim dizer – que, apesar de ocorrerem sucessivamente, devido a sua sutileza, ou passam despercebidos, ou são desprezados”.

Um dos exemplos desses abusos salientados pelo autor à época foi a “investida contra o princípio da legalidade”, consistente na delegação legislativa feita pelo Congresso Nacional, por meio do art. 27, §2º, da Lei nº 10.865/04, ao chefe do Poder Executivo para que, por meio de decreto presidencial, reduzisse ou restabelecesse as alíquotas das contribuições sociais incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo dessas contribuições (contribuição ao PIS e Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social – COFINS) (SCHOUERI, 2004, p. 8-9).

Essa era apenas uma das formas de delegação legislativa que, de forma geral, passaram a seguir a seguinte lógica: o legislador institui um tributo da forma mais ampla e abrangente possível e delega aos órgãos da função executiva do Poder a discricionariedade para restringir tanto a hipótese de incidência da norma tributária como seu consequente normativo (base de cálculo e alíquota). Em outras palavras, o legislativo, sub-repticiamente, abriria mão de exercer a competência tributária constitucionalmente atribuída a ele próprio para que a exercesse por meio de lei em sentido formal (SCHOUERI, 2004, p. 9).

Salientou aquele autor, ainda naquela oportunidade, tratar-se de uma delegação que fazia com que as reduções dos tributos pelo chefe do Executivo, não obstante aparentassem um favor, consistissem em uma “armadilha”. Assim:

A concessão de um benefício inconstitucional constringe os beneficiários a não o contestarem, sob risco de não gozarem do privilégio. Cria-se, assim, uma situação de grande poder. Mas não qualquer poder: um poder incontestável de quem, conforme sua vontade, pode distribuir determinadas indulgências para seus súditos. Os “amigos do Rei” receberão os frutos de sua benevolência, devendo demonstrar toda a sua

gratidão ao seu bondoso senhor, que os excluiu de serem tratados de acordo com que diz – pasmem – a lei. Temos, assim, as consequências desta forma de desobediência à separação de poderes: o temor e a reverência dos beneficiados e a impotência dos não-beneficiados, tornando-se mais do que atual a célebre frase atribuída à ditadura de Vargas: ‘aos amigos tudo, aos inimigos a lei’. No entanto, parece-nos que nem Getúlio seria capaz de tal astúcia (SCHOUERI, 2004, p. 9).

Desse modo, alertando para os riscos que a aceitação de tais expedientes estatais pela sociedade representavam, o professor titular da USP evocava a sociedade a fazer valer o princípio da legalidade, norma esta a exigir que as alíquotas daquelas contribuições sociais fossem definidas pelo Legislador, por lei em sentido formal. Nas suas palavras: “Para que o preceito se faça cumprir, impõe-se à sociedade – amigos ou não do Rei – fazer valer aquele princípio, rejeitando-se a outorga de isenções sem base legal” (SCHOUERI, 2004, p. 10).

Ocorre que tais reclamos não foram ouvidos – ou, pelo menos, não foram atendidos – e passou-se cerca de uma década sem que fosse posta em questão a redução a zero das alíquotas da COFINS e da contribuição ao PIS pelo Decreto Presidencial nº 5.442/05 incidentes sobre as receitas financeiras de pessoas jurídicas enquadradas no regime não cumulativo dessas contribuições.

A desoneração tributária foi “aceita” de bom grado, e se institucionalizou a legislatura material exercida pelo chefe do Executivo sob delegação expressa do Congresso Nacional. Entretanto, no início de 2015, sob a justificativa explícita fundada na necessidade de receitas para cobertura das despesas gerais do estado (função fiscal), a presidente da República editou o Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, que, não só majorou as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS para 0,65% e 4%, respectivamente, como também revogou expressamente todo o Decreto nº 5.440/05. Finalmente, a questão aguarda julgamento pelo Supremo Tribunal Federal no bojo do RE nº 1.043.313, cuja Repercussão Geral foi reconhecida sob o Tema nº 939.

Esses fatos recentes e presentes suscitam uma série de questões que merecem ser enfrentadas pela dogmática jurídica e que precisam ser decididas pelos órgãos do Poder Judiciário, outras delas decorrentes também possivelmente deverão ser enfrentadas no futuro pelos tribunais. O presente trabalho se concentra na exposição de apenas duas delas: a) a validade jurídica de tal aumento de alíquotas por decreto presidencial; b) a consequência de se considerar inválido tal decreto, especialmente no que tange à revogação do Decreto nº 5.442/05, positivada pelo mais recente.

Como se vê, o artigo toma alguns fatos concretos como mote para discutir problemas teóricos mais amplos, relacionados à legalidade tributária, com o objetivo final de iniciar uma discussão sobre alguns pressupostos bastante arraigados na teoria constitucional, especialmente no que se refere ao poder de tributar e distinção entre direitos fundamentais e bens coletivos, não se furtando a responder, ao final, às questões concretas levantadas.

Para isso, serão fixados brevíssimos pressupostos metodológicos acerca da estrutura normativa da legalidade na teoria constitucional, com enfoque especial na estrutura da legalidade tributária no Brasil, inclusive sua inserção no âmbito de proteção dos direitos fundamentais e de bens coletivos, para, em seguida, enfrentar-se o conteúdo, estrutura e eficácia das normas referentes à legalidade, com especial enfoque sobre sua inserção não só no escopo de direitos fundamentais, como sua objetivação como bem coletivo. Pretende-se ainda levantar algumas questões sobre a definição de qual seria a consequência jurídica de eventual decisão pela invalidade do aumento dos tributos e sua relação com o Decreto nº 5.442/05.

Como dito, o objeto final deste trabalho é suscitar algumas questões de difícil e delicada solução que surgem no atual cenário do sistema tributário brasileiro, questões essas que podem suscitar futuros e intensos debates sobre a própria natureza, amplitude e eficácia do princípio e da regra da legalidade e até de outros princípios e regras constitucionais tributários.

## 2 A legalidade estruturada por meio de princípios e regras

Partindo-se da premissa de que princípios e regras são espécies normativas diferenciadas em função de sua estrutura lógica e seu modo de aplicação, definem-se aqui regras como normas jurídicas que estabelecem mandamentos definitivos a serem cumpridos de forma subsuntiva a partir da identidade entre suporte fático e hipótese normativa e, no caso de colisão entre elas, a solução dar-se-á pelos critérios de especialidade, hierarquia e cronologia (ALEXY, 1994, p. 77-78).

Por outro lado, segundo esses mesmos pressupostos teóricos, princípios se definem como normas jurídicas que estabelecem mandamentos de otimização, determinando que algo seja realizado na maior medida possível, salvo justificativas apoiadas em limitações fáticas ou jurídicas (ALEXY, 1994, p. 75-76) e, no caso da colisão entre eles, a solução dar-se-á pelo controle de proporcionalidade entre a restrição a um

deles e o fomento ao outro, promovidos por uma medida ou ato normativo geralmente estatal (ALEXY, 1994, p. 78-79).

A tais pressupostos teóricos, deve ser aliado outro, de que texto e norma jurídicos não se confundem, tampouco existindo uma relação biunívoca entre eles (ÁVILA, 2008, p. 30-31; ALEXY, 1994, p. 40-41; GUASTINI, 1998, p. 15-20). Isso significa que, ao texto de determinado dispositivo legal ou constitucional, pode ser atribuída pelo intérprete mais de uma norma, ao mesmo tempo em que o conteúdo de uma norma pode ser atribuído à combinação de uma série de dispositivos normativos (ÁVILA, 2008, p. 30-31). Assim, a norma jurídica não é o objeto da atividade do intérprete, senão o resultado dessa atividade (GRAU, 2013, p. 37-39; ÁVILA, 2008, p. 30-31; ALEXY, 1994, p. 40-41).<sup>1</sup>

É o intérprete do direito que atribui o conteúdo das normas jurídicas a partir dos textos e fatos com os quais trava contato – mas não é só. Também a estrutura lógica desses comandos é, em boa dose, resultado da atividade interpretativa, isso porque, como afirma Virgílio Afonso da Silva (2003, p. 617), a distinção entre princípios e regras é uma distinção entre normas, e não entre textos, e normas são produto da interpretação (inclusive sua estrutura). Aliás, pensando-se especificamente em textos constitucionais, são bem poucos os dispositivos que expressam em sua literalidade uma estrutura sugestiva de regra ou de princípio. Em outros termos, a opção pela atribuição de estrutura de regra ou princípio a uma norma constitucional reside em boa parte na margem de apreciação do intérprete/aplicador da Constituição (VIEIRA DA ROCHA, 2014a, p. 20-23).

Isso não impede que o conteúdo material de determinadas expressões *sugira*, fortemente, a opção interpretativa por uma dessas estruturas, a exemplo dos dispositivos que prescrevem os deveres de irretroatividade e anterioridade (art. 150, III, *a, b e c*, CF/88), fortemente sugestivos da estrutura de regras (VIEIRA DA ROCHA, 2014a, p. 20-28).

Outro exemplo dessa “sugestividade” parece ser o art. 145, §1º, da CF/88, prescrevendo que, “sempre que possível”, os impostos serão pessoais e graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Trata-se de dispositivo que sugere – e muito – sua construção de sentido sob a estrutura de um princípio. Ainda assim, não seria impensável defender que a expressão “sempre que possível” constitui a hipótese de uma regra (ou seu

<sup>1</sup> Importa esclarecer que esse é um pressuposto teórico comungado pelos diversos autores aqui referenciados. Esse consenso não se verifica em relação ao tópico anterior (distinção entre princípios e regras), sobre o qual se assumem os pressupostos teóricos de Robert Alexy, acima explicitados.

antecedente normativo) a ser aplicada de modo subsuntivo, de modo que tal dispositivo se aplicaria de modo definitivo, sem considerações a outros princípios constitucionais (limites externos – pressuposto metodológico da teoria externa sobre os limites aos direitos fundamentais) (ALEXY, 1994, p. 272-299; SILVA, 2009, p. 104-113, 138-143; MENDES, 2004, p. 25-27).

Desse modo, “sempre que possível” e sem considerações a outras normas constitucionais de natureza principiológica, os impostos deveriam ser pessoais e graduados segundo a capacidade contributiva. Só se permitiria a graduação do imposto conforme algum outro critério quando “graduar segundo a capacidade contributiva fosse impossível”. Literalmente, é claro que seria possível sustentar tal construção de sentido, mas em todos os casos em que fosse, de alguma forma, possível graduar impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte; não fazê-lo, em qualquer medida, implicaria inconstitucionalidade por parte do legislador.

Consequência disso é que todo e qualquer regramento justificado por efeitos extrafiscais seria inconstitucional, do mesmo modo como também o seria a grande maioria dos regramentos justificados pela praticabilidade e pelo combate ao abuso, que, em regra, mitigam a graduação de impostos conforme a capacidade econômica do contribuinte, embora essa graduação fosse, de algum modo, *possível* e não pudesse (por esta linha de raciocínio) ser mitigada. Seria uma interpretação que faria ruir boa parte do sistema tributário brasileiro, do mesmo modo como, cogitada no direito comparado, deixaria de pé pouca coisa dos sistemas tributários de diversos países.

Enfim, não parece muito aconselhável interpretar a graduação de impostos conforme a capacidade econômica do contribuinte como uma regra, pois – repita-se – esses não admitem aplicação gradual. Por isso, essa opção interpretativa não deve ser adotada. No entanto, seja a partir desse dispositivo, seja a partir do próprio princípio da igualdade e das regras constitucionais de competência, deve-se construir uma segunda norma constitucional atinente à capacidade contributiva – esta, sim, com natureza de regra (VIEIRA DA ROCHA, 2011b, p. 48-52).

Se aquela primeira norma se refere, com estrutura de princípio, à base de cálculo e alíquota dos impostos, essa segunda se dirige, com estrutura de regra, ao seu fato gerador. O princípio da capacidade contributiva se dirige à *graduação* dos impostos, e a regra, à *definição* do seu fato gerador.

Assim é que, como mandamento definitivo, o fato gerador de cada imposto (e contribuições sociais) deve, necessariamente, revelar capacidade contributiva – nítida estrutura de regra. De fato, se, em relação



à quantificação do imposto (base de cálculo e alíquota), poderá haver considerações gradativas acerca dessa vinculação ou não à capacidade econômica do contribuinte (estrutura de princípio), no que tange ao fato gerador de cada imposto isso não ocorrerá, ele revelará ou não capacidade contributiva, sendo, assim, válido ou inválido.

Perceba-se: em relação à capacidade contributiva, podem-se interpretar (construir) duas normas distintas que tenham o critério da capacidade contributiva como objeto de seus comandos: uma referente ao fato gerador dos impostos e contribuições sociais, e outra respectiva à sua base de cálculo – ter-se-ão uma regra e um princípio. Com a legalidade, não é diferente. O art. 150, I, da CF/88 permite que se lhe atribuam pelo menos duas normas distintas estruturalmente: uma regra e um princípio da legalidade (ÁVILA, 2005, p. 279-291).<sup>2</sup>

De um lado, a Constituição prescreve, como mandamento definitivo, que tributos só poderão ser instituídos ou majorados mediante *lei* que os faça. Nesse caso, não há considerações gradativas sobre o instrumento formal de que se vale um órgão estatal ser *mais lei* ou *menos lei*. Daí tratar-se de regra; ou bem se tem uma lei em sentido formal, ou não se a tem e, assim, a instituição ou majoração do tributo será válida ou inválida, sem se levarem em consideração outras normas constitucionais eventualmente colidentes.

De outro lado, instituir um tributo é descrever, *na maior medida possível*, sua hipótese de incidência e sua conseqüente obrigação tributária ou, em linguagem hoje muito difundida pelo pensamento de Paulo de Barros Carvalho, os critérios de sua regra matriz de incidência tributária (CARVALHO, 1997, p. 94-99). Por isso, a aplicação e a eficácia desse dever constitucional imposto ao legislador ordinário se verificam em termos gradativos. O órgão de função legislativa deverá descrever e definir, na maior medida possível *na lei*, os critérios da regra matriz de incidência tributária; daí falar-se, por exemplo, em princípio da determinação conceitual (ROTHMANN, 1977, p. 77-120; SCHOUERI, 2003, p. 241-242, 247-248). Trata-se da realização de outro princípio, mais amplo: o da segurança jurídica (ÁVILA, 2011).

Assim, o princípio da legalidade é mandamento de otimização que determina – na maior medida possível, salvo limitações fáticas ou jurídicas (baseadas em outros princípios constitucionais) – que o regramento do tributo se dê *na lei*. De outro giro, a regra da legalidade impõe, como

<sup>2</sup> Humberto Ávila (2005, p. 282; 288-289) ainda atribui uma terceira dimensão à legalidade, a de postulado aplicativo-normativo, que, no entanto, não é adotada aqui.

mandamento definitivo, que o veículo introdutor de norma que institua ou aumente tributo seja uma lei em sentido formal – nem mais, nem menos lei; uma lei. Essas duas diferentes normas são atribuíveis ao art. 150, I, da CF/88.

Pode-se afirmar hipoteticamente que a instituição de determinado tributo se dê por meio de lei, em cumprimento à regra da legalidade, mas que tal lei seja, de tal modo, lacônica e se valha de “termos de conceitos” (GRAU, 2008, p. 195-205) tão indeterminados que sua aplicação fique, injustificadamente, posta a uma ampla margem de subjetividade da Administração tributária e, portanto, tal medida (a lei) violará o princípio da legalidade, como ocorreu com a Lei nº 9.960/00, ao instituir a Taxa de Serviços Administrativos em favor da Superintendência da Zona Franca de Manaus (VIEIRA DA ROCHA, 2011a). Referida lei, em sentido formal, foi considerada inconstitucional por violar o princípio da legalidade (TRF1, 2012). Perceba-se: a *regra* da legalidade fora cumprida; o *princípio*, não.

Por outro lado, se a expressão “instituir” pode gerar grandes dificuldades na interpretação e aplicação do princípio da legalidade, o mesmo não se dá em face da expressão “aumentar”, especialmente no tocante à alíquota dos tributos, estando tal hipótese na composição da regra da legalidade. Afinal, não seriam sustentáveis afirmações de dúvidas sobre, em cada caso, estar-se ou não diante de um aumento de alíquotas; ou bem o aumento é veiculado por um instrumento formal, que é a lei ordinária, ou não o é.

Com efeito, a regra da legalidade, no que se refere ao “aumento” de tributos, já é bastante simples, comparada, por exemplo, a deveras complexa aplicação do princípio da legalidade no que se refere à “instituição” de tributos. E a interpretação e aplicação daquela regra no que se refere ao “aumento de *alíquotas*” chega a ser trivial. Ou o montante da obrigação tributária foi majorado por uma lei, ou não foi; mais especificamente, ou a *alíquota* foi majorada por lei, ou não foi. É até possível que, em alguns casos, não seja tão fácil definir se determinado ato normativo ampliou ou não a base de cálculo de um imposto ou contribuição social, mas, repita-se, no caso da *alíquota*, mais uma vez, a questão raia a trivialidade.

*Portanto, a primeira conclusão parcial a que se chega é a de que a primeira e mais atual parte do problema prático que se tenta explorar como mote no presente trabalho (aumento de tributos) refere-se à regra da legalidade. O Decreto nº 8.426/15 não é lei. Ele, no entanto, aumentou as alíquotas de duas contribuições sociais de zero (ambas) para 0,65% (contribuição ao PIS) e 4% (COFINS). Dessa forma, parece ter sido violada a regra constitucional da legalidade expressa no art. 150, I, da CF, regra esta que outorga um direito fundamental.*

Contudo, não se pode ignorar o problema antecedente a esse aumento e narrado na introdução do texto. Assim como a legalidade parece ter sido violada por esse aumento, é possível sustentar que ela também o fora, em 2005, quando da própria redução da alíquota dos mesmos tributos pelo Decreto nº 5.442/05. Isso porque a própria delegação legislativa feita por meio da Lei nº 10.865/04 violaria a legalidade determinada pela Constituição. A pergunta que surge diante do problema é se a invalidade do aumento de alíquotas por decreto em 2015 não estaria inseparavelmente ligada à invalidade da redução dessas mesmas alíquotas, praticada igualmente por decreto em 2005, de modo que não possam ser apreciadas separadamente.

Por isso, o próximo passo na estruturação das questões aqui expostas passa pela distinção entre a caracterização da legalidade como direito fundamental e como bem coletivo. Ao final do trabalho, é a resposta a esta última questão prática que evidenciará a necessidade de um debate e possível revisão de parte da teoria constitucional contemporânea, especialmente no que refere ao poder de tributar.

### 3 A legalidade como objeto de direitos fundamentais e de bens coletivos

Direitos fundamentais são direitos públicos subjetivos (JELLINEK, 1905, p. 41-93) assegurados constitucionalmente, seja pela forma de regras, seja de princípios (ALEXY, 1994, p. 159 ss.). Quando interpretados sob a forma de regras, os direitos fundamentais não admitem mitigações ou restrições, por imporem deveres definitivos. Já sob a forma de princípios, esses direitos admitem mitigações aos deveres que são estabelecidos, em princípio, de forma maximizada. São direitos/deveres *prima facie*. Tais restrições podem ser fundamentadas em outros princípios, de igual estatura constitucional, que veiculem outros direitos fundamentais ou, ainda, bens coletivos.

Em matéria tributária, não parece comum a colisão entre direitos fundamentais. Com efeito, os casos práticos enfrentados pela doutrina e jurisprudência revelam, em sua enorme maioria, mitigações a direitos fundamentais do contribuinte justificadas não em outros direitos fundamentais, mas em bens coletivos.

Assim é que a graduação de impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte é frequentemente restringida em função de bens coletivos como a praticabilidade da tributação e o combate ao abuso, a exemplo das regras de substituição tributária por fato gerador presumido

no âmbito do ICMS e da legislação CFC (*Controlled Foreign Companies*) no âmbito do imposto de renda da pessoa jurídica (VIEIRA DA ROCHA, 2014a, p. 220-229).

Do mesmo modo, o princípio da legalidade se vê, por vezes, mitigado em função da praticabilidade, como no caso da legislação da contribuição social ao SAT, que permite ao Poder Executivo a classificação das atividades econômicas a partir do risco de acidentes de trabalho, sendo que a alíquota do tributo progredirá em função dessa classificação (STF, 2003).

Portanto, bens coletivos são estados de coisas prescritos constitucionalmente (ainda que de forma implícita) e que servem de fundamento para determinadas normas jurídicas infraconstitucionais (VIEIRA DA ROCHA, 2014a, p. 166-172). Esses bens tendem a ser objeto de princípios constitucionais, já que tais estados de coisas podem ser prescritos como devidos “na maior medida possível”, ainda que como bens intermediários a outros bens coletivos. É dizer, o fato de um bem coletivo não ser um “fim em si mesmo” não lhe retira esta natureza. Daí que esses princípios são fundamentos para outras normas – em geral, regras –, e essas, muitas vezes, implicam mitigações a direitos fundamentais (VIEIRA DA ROCHA, 2014a, p. 166-172). Assim, por exemplo, a praticabilidade da tributação é um bem coletivo (um estado de coisas que deve ser fomentado na maior medida possível), embora não seja um “fim em si mesmo”, já que é um estado de coisas intermediário para outro fim, qual seja, a repartição da carga tributária conforme os critérios de comparação exigidos constitucionalmente – no caso dos impostos: a capacidade contributiva.

Como dito, bens coletivos veiculados por meio de princípios devem ser realizados na maior medida possível. No entanto, é bastante comum que sua realização simplesmente não possa ser feita por meio de medidas judiciais. Em termos de lógica jurídica, a decisão judicial que reconhecer isso estará implicitamente julgando que o estado presente de concretização de um bem coletivo já será o maior “possível”, nem que esta impossibilidade seja institucional (por exemplo, o Judiciário não tem como tornar a Administração Pública mais eficiente de forma geral e direta).

Já as regras não dão margem a tal raciocínio. Elas são aplicadas de forma subsuntiva, sem considerações a argumentos jurídicos externos a ela. Se um bem coletivo é assegurado por uma regra, ela simplesmente deve ser cumprida, nem mais, nem menos. Em outros termos, caso se conclua à frente haver uma regra da legalidade que institua como bem coletivo a proibição de toda e qualquer redução de tributo por meio que não a lei em sentido estrito, ela precisará ser aplicada sem considerações a outros argumentos normativos, inclusive direitos fundamentais. Antes

disso, é preciso definir o que são bens coletivos para que se perceba a diferença entre interpretar a legalidade como tal em contraposição a ela como objeto de direitos fundamentais.

Bens coletivos são bens necessariamente *não distributivos*, ao contrário dos direitos fundamentais, que são necessariamente *distributivos* (ALEXY, 1995, p. 232-261). Daí decorre a outra distinção entre eles. Por conta dessa diferente (não) distributividade, direitos fundamentais são necessária e facilmente justificáveis, ou seja, podem ser pleiteados pelo indivíduo como um “direito a algo” (ALEXY, 1994, p. 171-193). Já os bens coletivos, exatamente por serem não distributivos, só estabelecem este “direito a algo” de forma coletiva, é dizer, em favor de toda a sociedade, já que este estado de coisas não é fruível individualmente (VIEIRA DA ROCHA, 2014a, p. 180-196).

Isso faz com que bens coletivos tenham a justiciabilidade como uma característica contingente, e não necessária. Ela poderá existir ou não, a depender de arranjos institucionais, como a existência de órgãos estatais com atribuição constitucional para sua defesa ou, até mesmo, o que é bem pouco comum, a outorga aos indivíduos de atribuição para pleitear individualmente e em nome próprio esses bens coletivos.<sup>3</sup> Além disso, alguns bens coletivos simplesmente não são passíveis de realização pelo Poder Judiciário ou por meio de ordens judiciais, a exemplo da praticabilidade de determinados tributos, que não pode ser implementada senão por atos legislativos.

Direitos fundamentais, portanto, são *necessariamente* direitos públicos subjetivos. Já os bens coletivos (ou, mais precisamente, as normas que prescrevem sua realização), não. Eles podem *não* ser justificáveis, por limites fáticos ou institucionais. No primeiro caso, o Judiciário pode não ser capaz de realizá-los por meio de ordens. No segundo, a realização desses bens é direito de toda a sociedade (não pode existir para uns, e não outros) e, em determinados ordenamentos, pode não haver legitimados processuais para pleiteá-los em juízo. Em suma, bens coletivos podem não ser justificáveis, ao contrário dos direitos fundamentais, que sempre os serão.

Se a justiciabilidade de normas que impõem ou autorizam a realização de bens coletivos depende de arranjos institucionais (limites institucionais), é preciso verificar primeiramente se, e em que medida,

<sup>3</sup> O caso do imposto dos tolôs (*dumsteuer*), ocorrido na Alemanha, talvez seja um dos poucos exemplos da possibilidade de bens coletivos serem pleiteados por um indivíduo, pelo menos em matéria tributária (*BVerfGE 84, 239*, p. 268 ss). Para mais detalhes sobre o caso, ver: TIPKE, 2012, p. 1408-1411. Para uma análise do caso demonstrando que ali se tratava da defesa de um *bem coletivo* por um indivíduo, ver: VIEIRA DA ROCHA, 2014a, p. 191-194.

em cada país, tais arranjos permitem a justiciabilidade de bens coletivos relacionados à tributação. Em outras palavras, é preciso investigar se bens coletivos relacionados aos tributos podem ou não ser exigidos em face do Poder Judiciário, estejam veiculados por princípios, estejam veiculados por regras. Isso porque a defesa da tese de que a redução de alíquotas por decreto seria *tão inválida* quanto seu aumento e dele inseparável depende da fixação de duas premissas que estão longe de serem óbvias ou triviais: a) a de que a legalidade, além de objeto de direitos fundamentais, está também no escopo de um bem coletivo; b) a de que os bens coletivos relacionados à tributação sejam, no caso do Brasil, justiciáveis, isto é, possam ser pleiteados perante o Poder Judiciário por alguém ou algum órgão como sendo um “direito a algo”.

Afinal, insista-se, não se pode alegar que a redução ilegal de tributos viola direitos fundamentais. Estes são distributivos, e a discutida “ilegalidade” não pode ser sanada de forma distributiva, fruível individualmente. Repita-se à exaustão, porque isto é decisivo: a ilegalidade *da redução* de tributos só pode ser encarada como uma mitigação ou violação a um *bem coletivo*, mas não a um direito fundamental. O restabelecimento de um “estado de legalidade” violado pela redução de alíquotas por meio de decreto não pode se dar de forma individualizada.

Com efeito, como hipótese provisória de trabalho, é possível afirmar que as normas da legalidade veiculam, além de direitos fundamentais, também um bem coletivo, cuja estrutura pode (igual ao caso dos direitos fundamentais) ser de princípio, de regra ou de ambos (duas normas diferentes, no caso). Afinal, poder-se-ia atribuir à Constituição um “estado de legalidade” da tributação, determinando que a tributação seja regrada, na maior medida possível, por meio de leis em sentido formal. Este bem coletivo seria objeto de um princípio. Por outro lado, também se poderia atribuir ao texto constitucional um estado de coisas de legalidade (veiculação puramente formal) que só pudesse ser fruído coletivamente e que só se realizasse de uma única maneira, sem gradações eficaciais. Este bem coletivo seria objeto de uma regra.

A estrutura de princípio implica a um bem coletivo de legalidade uma boa dose de discricionariedade ao legislador infraconstitucional acerca dos diferentes “graus de legalidade”, salvo exceções previstas expressamente (pelo próprio texto constitucional), como aquelas regras que retiram parte do conteúdo da legalidade deste comando de maximização, ainda que se referindo exclusivamente ao aumento ou diminuição (não instituição) de tributos (a exemplo, do IPI, do IOF, do II e do IE).

Não se pode esquecer que essa legalidade não se confunde com aquela que é objeto de dois direitos fundamentais: a) uma regra exigindo lei em sentido estrito para aumento ou instituição de tributos; b) um princípio exigindo que esta lei regre ela própria, na maior medida possível, os detalhes do fato gerador do tributo no que se referir à instituição ou aumento de tributos (SCHOUERI, 2013, p. 279).

Em outros termos, *além* desses direitos fundamentais, haveria um bem coletivo, prescrito como princípio, consistente em um estado de coisas em que a tributação se dê, na maior medida possível, na lei. Assim, portanto, é de se questionar se esse princípio isoladamente poderia ser alegado em juízo como argumento para a invalidade da discutida redução de tributos. A pergunta se justifica, pois, afinal, o art. 150, I, refere-se apenas à *instituição e aumento* de tributos, não à sua *redução*. Ademais, no caso brasileiro, o art. 150 inaugura um capítulo intitulado “limitações ao poder de tributar”, em nítida alusão a direitos de defesa ou direitos com eficácia negativa.

Parece que tal princípio não poderia ser atribuído ao art. 150, I, da CF, e nem mesmo ao art. 150 como um todo. Aquela exigência, no máximo, poderia ser alegada como consequência da segurança jurídica. O problema é que declarar a redução de tributos ilegal após mais de uma década mitigaria muito mais a segurança jurídica do que a sua redução em si por meio de decreto.

*Portanto, se há uma norma que veicula a legalidade como objeto de um bem coletivo no Brasil, ela não tem a estrutura de um princípio constitucional. Seria equivocado atribuir à ordem constitucional brasileira um princípio que objetivasse a legalidade como bem coletivo. Esta a próxima conclusão parcial a que se pode chegar.*

A questão que surge é então saber se haveria na ordem constitucional brasileira uma regra da legalidade, que tenha por objeto um bem coletivo e que prescreva um mandamento definitivo determinando que reduções de tributos sejam veiculadas somente por lei em sentido formal, em vera estrutura de regra constitucional. Em outros termos, não haveria aqui (diante de uma regra) espaço para ponderações com outras normas constitucionais. Havendo esta regra e não se estando diante de um caso previsto como exceção a ela, sua consequência jurídica deveria ser implementada – no caso, a declaração de invalidade da redução das contribuições em 2005.

A resposta a essa segunda questão é bem menos óbvia do que parece. Perceba-se: a existir essa norma, com estrutura de regra, a redução das alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS concedida em 2005 seria

inválida e, por se tratar de uma regra, ela estabeleceria um “mandamento definitivo”, o que implicaria a exigibilidade em juízo da cessação desta ilegalidade e de seus efeitos. Ora, se alguém tem um “dever definitivo”, alguém tem um “direito definitivo”, um direito a exigir isso em juízo.

Se esse direito subjetivo for distributivo e puder ser exigido individualmente, será ele um direito fundamental. Mas, caso ele consista em um direito que só pode ser fruído coletivamente de forma não distributiva, será um bem coletivo: um bem coletivo veiculado por uma regra. Esta distinção é fundamental, pois, caso se conclua que a exigência de lei em sentido estrito para *redução* (para aumentos é indiscutível) de tributos é direito fundamental, seu reconhecimento depende do exercício deste direito, por detentores deste direito – os indivíduos. No entanto, caso se entenda tratar-se de um bem coletivo, ele não depende de exercício individual para ser reconhecido e produzir efeitos, podendo – e até devendo – ser pleiteado por órgãos estatais incumbidos da defesa de bens coletivos, como os órgãos do Ministério Público.

Desse modo, uma das conclusões a que se chegaria é a de que as *limitações* constitucionais ao poder de tributar relativas à legalidade, como *direitos fundamentais*, seriam de duas ordens: uma regra e um princípio, atribuídos ao art. 150, I, da CF/88. No que se refere a eventual bem coletivo, partindo-se da premissa de que não há tal princípio, o problema está em saber se tal bem estaria regulado juridicamente sob a estrutura de uma regra, uma regra que invalidasse a redução de tributos por decreto praticada em 2005.

Lembre-se, em relação ao caso eleito como pano de fundo, que um amplo estado de tributação na lei, que incluía reduções de tributos, se manifesta claramente em princípios como o do Estado de Direito, o da segurança jurídica e da separação de poderes, só que o mesmo princípio da segurança jurídica exigiria talvez o contrário, a convalidação de uma ilegalidade perpetrada por órgãos estatais por mais de dez anos e que produziu os mais diversos efeitos, gerando confiança e expectativa nos contribuintes. Assim, ainda que um estado de legalidade como bem coletivo pudesse ser atribuído a princípios constitucionais, disso (dos princípios) não decorreria uma decisão pela declaração de inconstitucionalidade da discutida redução de tributos.

*Por isso, o problema é saber se existe uma regra, como mandamento definitivo, que exija lei em sentido formal para a redução de tributos, tal qual aquela regra de direito fundamental que exige esta mesma lei para sua instituição e aumento. Perceba-se, a resposta não é fácil como parece, porque, a se concluir pela existência desta regra, é preciso admitir que alguém poderá (dependendo*



de arranjos institucionais) pleitear o cumprimento do direito subjetivo assegurado por esta regra à sociedade como um todo; afinal, de nada adianta o direito proibir algo se isto não puder ser exigido de alguém e por alguém.

Repita-se, caso essa regra outorgasse um direito distributivo, tratar-se-ia de um direito fundamental, e ele seria necessariamente justicável. Mas como ela parece outorgar um direito não distributivo, ele será um bem coletivo, e seu titular será a sociedade como um todo e, sendo ele justicável, só um órgão estatal incumbido da defesa dos interesses sociais é que poderá pleiteá-lo em juízo.

A resposta pela existência de tal regra deve ser afirmativa. De fato, é possível sustentar a existência de uma regra de legalidade estrita, que exija lei em sentido formal também para redução de tributos, semelhante àquela do art. 150, I, referente à instituição e aumento de tributos. É a regra do art. 150, §6º, da CF/88. Lá se exige lei específica para redução de tributos em termos gerais. Trata-se de mandamento definitivo referente ao instrumento formal de concessão de certos favores fiscais. Contudo, é preciso admitir que tal dispositivo talvez ainda não tenha escopo muito claro no âmbito da doutrina, e a jurisprudência sobre ele é escassa.

Há quem sustente que o dispositivo se destina a conter o próprio legislador, impondo-lhe transparência das deliberações legislativas, impedindo inserções escamoteadas de benefícios fiscais em leis sobre outros temas (FISHER, 2009, p. 1835). No entanto, também é possível ver-se uma leitura mais ampla do dispositivo, atribuindo-lhe natureza de limitação do poder de tributar tão ampla quanto a do art. 150, I, simplesmente fulminando de invalidade todo e qualquer “benefício fiscal” concedido diretamente por ato normativo que não seja lei em sentido formal, que, além de tudo, deve ser específica (DERZI, 2006, p. 100).

Diante disso, por ora, foque-se o presente raciocínio especificamente nesta segunda interpretação, mais ampla, pela exigência de uma tributação na lei, o que inclui toda e qualquer *redução* de tributo (salvo aquelas exceções previstas expressamente pela própria Constituição, por óbvio), sob pena de invalidade. Esta é a interpretação que levaria à invalidade da redução das contribuições praticada em 2005, por violação a uma regra que prescreve um bem coletivo – o tributo teria sido ilegalmente reduzido a zero em 2005 e, desde lá, seu não recolhimento pelos contribuintes seria ilegal.

Tratando-se de um bem coletivo, uma resposta dogmática à pergunta sobre ele ser justicável ou não é bastante difícil, mas ela poderia parecer, em princípio, que não. Inicialmente, não se pode negar que as jurisprudências

do Superior Tribunal de Justiça (STJ, 2005; STJ, 2006; STJ, 2009) e do Supremo Tribunal Federal (STF, 2002; STF, 2004; STF, 2008) parecem caminhar no sentido de que lides relativas ao direito tributário encampam apenas direitos individuais em face do Estado, tanto que não podem ser conduzidas por órgãos do Ministério Público.

Entretanto, no julgamento do RE nº 576.155 DF, o Supremo Tribunal Federal admitiu a defesa, por órgão do Ministério Público, de uma norma de legalidade, como bem coletivo, por meio de ação civil pública que atacava um regime especial concedido pelo Distrito Federal à margem de lei em sentido estrito, formal. E o STF julgou procedente a ação.

Não se pode afirmar que ali em jogo estavam direitos fundamentais. Pode até ser que alguns direitos fundamentais estivessem *também* em jogo, em relação a direitos concorrentes daqueles contribuintes beneficiados pelo regime ilegal. Mas é inegável que o objeto de defesa do órgão do Ministério Público era a legalidade, como um bem não distributivo, um estado de coisas em que benefícios fiscais *só* podem ser concedidos por um instrumento formal específico, a lei.

Essa possibilidade parece já ter sido cogitada antes na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: trata-se do RMS nº 25.476. É difícil afirmar categoricamente se essa possibilidade interpretativa foi de fato afastada por aquela Corte naquele caso ou se, na verdade, tal questão não restou diretamente enfrentada por limitações processuais ao objeto do recurso ali julgado. Este caso, de todo modo, será um pouco mais explorado adiante.

Fato é que, no RE nº 576.155, o STF claramente admitiu a legalidade também com estrutura normativa de bem coletivo. Com efeito, parece possível explicar tal decisão afirmando a existência de uma regra jurídica cujo objeto é um bem coletivo consistente numa proibição específica de redução de tributos por instrumento formal que não seja lei em sentido estrito. *Em suma, este precedente parece evidenciar que bens coletivos relacionados à tributação podem ser pleiteados e garantidos em juízo. A partir do julgamento do RE nº 576.155 parece ficar inegável que os órgãos do Ministério Público podem pleitear em juízo bens coletivos em matéria tributária, evidenciando que a limitação institucional à sua justiciabilidade começa a ser superada, pelo que a próxima conclusão parcial a que se pode chegar é a de que a legalidade no Brasil, não é só objeto de direitos fundamentais, mas também de um bem coletivo garantido pela regra do art. 150, §6º, da CF.*

O problema é que, diferentemente da legalidade, há outros bens cujo caráter coletivo é inegável, mas cuja justiciabilidade é extremamente problemática, por outro tipo de limitações, as de caráter fático. Não se pode fechar os olhos em relação à evidência com que se mostram outros

bens coletivos relacionados ao direito tributário em geral, e um dos maiores exemplos disso é a praticabilidade da tributação. Fosse ela objeto de um direito fundamental, os contribuintes poderiam levar uma série de regramentos a juízo pleiteando que fossem eles revistos pelo Judiciário, sob o argumento (irrefutável, diga-se de passagem) de sua gritante falta de praticabilidade.

Mas é preciso admitir que dificilmente as Cortes julgassem procedente tal pedido (ou nem mesmo conheceriam tais ações), pois indivíduos não seriam os titulares desses estados de coisas, o que evidencia sua não distributividade, que, por sua vez, é traço dos bens coletivos. Repita-se, o titular da praticabilidade é a sociedade, pois se trata de um estado de coisas que não pode existir de forma distributiva.

A pergunta que fica em aberto e que incomoda – para dizer o mínimo – é: por que órgãos do Ministério Público não poderiam pleitear a praticabilidade de muitos regramentos tributários, como um bem ou estado de coisas que não pode ser fruído individualmente? Se podem, por que nunca o fizeram? E, se pleiteassem, o Judiciário poderia concedê-los? É possível aos órgãos judiciais garantir bens coletivos como a praticabilidade da tributação? Como? Declarando inconstitucionais regramentos inteiros sobre determinados tributos? É possível conviver com a inconsistência de os órgãos do Poder Judiciário poderem apreciar e assegurar alguns bens coletivos (ex.: legalidade), e outros (ex.: praticabilidade) não? O que se disse até agora já permite afirmar como escopo provocativo deste trabalho que essas questões precisam ser intensamente debatidas e enfrentadas.

O fato de o RE nº 576.155 ter por objeto uma regra e a praticabilidade ser objeto de um princípio não afasta essas questões, pois o fato de a praticabilidade da tributação ser objeto de um princípio apenas implica que este não é um bem coletivo garantido de forma definitiva, mas apenas de modo *prima facie*. A sua realização precisa ser ponderada com a realização de outros princípios constitucionais (tenham eles por objeto direitos fundamentais ou bens coletivos) para que se chegue a uma decisão final em cada caso levado a juízo. Dito de outro modo, a decisão acerca de uma regra que veicule um bem coletivo em matéria tributária, como no RE nº 576.155, apenas é mais fácil que outra decisão em torno de um princípio que veicule um bem coletivo deste tipo. Entretanto, ser mais difícil não tem nada a ver com ser lógica ou juridicamente (ou ambos) impossível.

O que precisa ser objeto de reflexão e debate daqui para frente é quais os critérios para se determinar quando o Judiciário poderá adjudicar direitos (ou estados de coisas não fruíveis individualmente) que tenham por objeto bens coletivos em matéria tributária. O critério é a possibilidade

fática da implementação dessas decisões? Se sim, é mesmo justificável que tratamentos tão díspares sejam atribuídos a bens coletivos somente por força de questões relacionadas à eficácia material?

Se o limite for realmente a possibilidade material de decisões judiciais produzirem os efeitos pleiteados, lembre-se que, no extremo, a praticabilidade dos regimes de alguns tributos (como o não cumulativo de PIS/COFINS e o regime de substituição tributária de ICMS em operações interestaduais) poderia ser alcançada por uma decisão judicial que, simplesmente, os declarassem inteiramente inválidos, obrigando à criação de regimes completamente novos, minimamente racionais e praticáveis.

De todo modo, é preciso prosseguir com o enfrentamento das questões práticas levantadas aqui como decorrência das mitigações à legalidade (redução e aumento de tributo por decretos) e que funcionam como pano de fundo deste trabalho, como se propõe e anuncia na introdução. É o que se passa a fazer.

#### 4 A legalidade relacionada à redução de tributos como bem coletivo, eficácia positiva e implicações

Para se responder à questão sobre se a ilegalidade do aumento de tributos pode ser, de algum modo, “compensada” com a prévia ilegalidade de sua redução, é preciso tomar como conclusão parcial (ou pelo menos como hipótese provisória de trabalho) que ao art. 150, §6º, da CF se possa atribuir uma regra, cujo objeto seja um bem coletivo consistente em um estado de legalidade tal em que seja definitivamente (regras impõe deveres/direitos definitivos) proibido reduzir tributos por meio de ato normativo que não uma lei em sentido estrito.

Esta é uma hipótese provisória de trabalho, porque, como demonstrado à frente, talvez uma discussão perante o Poder Judiciário acerca de uma pretensão de invalidade da redução de tributos por decreto torne necessário cogitar a aplicação ao caso de princípios de direitos fundamentais como o da segurança jurídica e, ainda mais especificamente, da proteção da confiança.

No entanto, a ponderação desses princípios com um bem coletivo veiculado por regra (legalidade) causaria uma série de dificuldades, que não ocorreriam caso se interpretasse o bem coletivo legalidade sob a estrutura de um princípio, que, por sua vez, seria ponderado com os da segurança jurídica e da proteção da confiança. Daí porque alguns, diante do problema, defendessem que a legalidade como bem coletivo teria sido veiculada sob a forma de um princípio.

Seja de uma forma ou de outra, o foco deste trabalho não é discutir a estrutura definitiva ou *prima facie* da legalidade como bem coletivo. Isso somente influenciaria a possibilidade ou não de ela ser ponderada com direitos fundamentais veiculados por outros princípios. O que importa aqui é, na verdade, a justiciabilidade deste bem coletivo e as implicações disto para a teoria constitucional, especialmente no que diz respeito à tributação. Não se ignora que a premissa de a legalidade como bem coletivo estar estruturada sob a forma de uma regra seja controversa e merecedora de trabalho especificamente voltado à sua discussão, mas ela parece ser mais coerente com o texto constitucional, pelo que é tomada aqui como hipótese provisória de trabalho.

Em princípio, não parece muito claro se o art. 150, §6º, exige de forma generalizada e como bem coletivo que toda redução de tributo se dê por meio de lei em sentido formal ou se apenas exigiria que a atividade do legislador não seja “sub-reptícia”. Essas duas interpretações do dispositivo constitucional foram cogitadas acima, mas o Código Tributário Nacional certamente faz aquela exigência decorrente da primeira opção interpretativa, cumprindo seu papel de “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”, nos termos do art. 146, II, da CF/88. Em outros termos, ainda que o texto constitucional admita duas interpretações diversas, o CTN “escolheu” uma delas como vinculante, e esta, por sua vez, parece mais afeita à estrutura hipotético-condicional (subsuntiva) das regras.

A questão, portanto, é saber se a regra da legalidade proibitiva da redução de tributos que não por lei (bem coletivo) não seria norma suficiente para invalidar também a redução de contribuições sociais promovida pelo Decreto nº 5.442/05, de modo que reconhecer a invalidade do atual aumento (para 4,65%) implicaria igualmente admitir a ilegalidade da redução concedida em 2005 (para zero). Novamente, uma segunda questão extremamente relevante, mas que demandaria enfrentamento específico em outro trabalho, seria a possibilidade ou não de a esta regra da legalidade como bem coletivo serem contrapostos outros direitos fundamentais, como os princípios da proteção da confiança e da segurança jurídica (o que, por sua vez, traria de volta discussão sobre a estrutura principiológica da legalidade como bem coletivo caso não se aceite a ponderação entre princípios e regras quando ambos estão no plano constitucional).

Que o aumento dessas contribuições pelo Decreto nº 8.426/15 é ilegal não parece haver muita dúvida (art. 150, I, da CF); na verdade, por se mostrar nitidamente inconstitucional a própria delegação legislativa promovida pela Lei nº 10.865/04. Se o Congresso Nacional não poderia

delegar a competência tributária ao órgão do poder executivo, o decreto por meio do qual essa competência delegada foi exercida seria irremediavelmente inválido por se fundar em lei inconstitucional.

Embora o STF já tenha admitido algumas flexibilizações à vedação à delegação legislativa imposta pelo princípio da legalidade, ele parece claramente tê-lo feito em circunstâncias que não se verificam, nem de perto, no presente caso. Tratar delas minuciosamente é algo que merece trabalho especificamente voltado a isso.<sup>4</sup> O foco deste trabalho não é discutir a constitucionalidade do aumento de alíquotas das contribuições sociais sobre receitas financeiras em si, mas, sim, tomando como premissa sua inconstitucionalidade, discutir a redução a ela antecedente. Assume-se que os precedentes em que o STF flexibilizou o princípio da legalidade são muitíssimo diversos do presente caso.

A questão mais delicada, contudo, é a que diz respeito à redução de alíquotas promovida pelo decreto anterior (5.442/05), e é ao trato dela que o trabalho se dedica. Afinal, parece fazer sentido afirmar que, se o aumento presente é inválido, assim o seria a redução pretérita, já que ambas as medidas se deram por decretos presidenciais, fundados em delegação legislativa inconstitucional.

Sendo justificável este bem coletivo, poder-se-ia exigir em face do Poder Judiciário o reconhecimento de invalidade da redução de alíquotas das contribuições sociais em 2005 e o conseqüente lançamento dos tributos não lançados até então e não atingidos pela decadência, ou, pelo menos, a redução poderia ter sua invalidade sustentada perante os órgãos judiciais (que talvez precisassem considerar também o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança). Estar-se-ia diante de uma regra que outorgaria direito subjetivo a um estado de coisas *não* distributivo, um “direito subjetivo *da sociedade*”, exigível por órgãos incumbidos da defesa desse tipo de interesse.

O que causa estranheza é que se estaria diante de um direito com eficácia positiva, ou seja, um direito a um “agir estatal”: a cobrança de tributos. Acontece que o art. 150 como um todo é frequentemente referido como dispositivo que – coerentemente com o título da seção que inaugura “Das Limitações do Poder de Tributar” – outorgaria apenas direitos ao *contribuinte*, tal qual posto expressamente em seu *caput* ao prescrever que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao *contribuinte*” (sem

<sup>4</sup> Vide os seguintes precedentes: RE nº 343.466, Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 20.3.2003; ADI nº 4.697, Rel. Min. Edson Fachin, julgada em 6.10.2016; RE nº 838.284, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 19.10.2016.

grifos no texto constitucional) (DERZI, 2006, p. 66-67; MARTINS, 2007, p. 251; FISHER, 2009, p. 1.805; ÁVILA, 2011, p. 120, 123, 132-134 e, especialmente, 154-156).

Em outros termos, se no constitucionalismo atual (ou pelo menos mais tradicional) o art. 150, como um todo, outorgaria apenas direitos ao contribuinte, como “direitos de defesa” (aqueles com *status* negativo), talvez problemas recentes levem à conclusão de que o referido artigo, em seu §6º, outorgaria também um direito subjetivo à *sociedade* de, por meio de seus órgãos de “representação”, exigir a invalidade da redução de tributos por decreto e a consequente cobrança dos tributos com base nele não exigidos. Tal dispositivo, assim, outorgaria um direito com eficácia positiva, independentemente de o fazer de forma definitiva (regra) ou *prima facie* (princípio).

Inegável que a interpretação no sentido de que o art. 150, §6º, outorga um direito positivo é pouco coerente com a visão clássica de que todo aquele capítulo prescreve limitações ao poder “de tributar” e, ao contrário, mais coerente com a premissa de que ele estabelece uma também “limitação do poder de não tributar”, conforme evidencia sua literalidade. Isso faria com que dito parágrafo representasse uma espécie de exceção à literalidade do *caput*. Afinal, esse *caput* refere-se literalmente ao poder “de tributar”. Portanto, atribuir ao §6º uma limitação ao poder de “não tributar” implica entendê-lo como exceção ao seu *caput*. Essa relação de excepcionalidade entre parágrafo e *caput*, ainda que intuitivamente estranha, talvez não seja em si o maior dos problemas.

*Ocorre que alguns exemplos evidenciam ter implicações sérias a tese de que regulações formais ao poder de não tributar se inserem no âmbito das regras e princípios constitucionais, inclusive estes relacionados à legalidade. Pois essa tese implica direitos com eficácia positiva (JELLINEK, 2011, p. 114 ss.), direitos a um “agir estatal”, algo bem diferente dos clássicos “direitos de defesa” típicos das limitações constitucionais ao poder de tributar concedidas em favor do cidadão em face do Estado, como se extrai da própria literalidade do caput do art. 150 da CF.*

Perceba-se, caso se pleiteie em face do Poder Judiciário a invalidade de uma redução de tributos, na prática, estar-se-á exigindo que o tributo seja cobrado em sua inteireza, não se estará exercendo uma defesa em face de atos estatais, mas requerendo *atuações* estatais (condutas positivas), no caso, a cobrança do tributo invalidamente reduzido – um *fazer estatal*, portanto.

Isso implica a necessidade de alguma revisão da teoria constitucional no que se refere aos princípios e regras constitucionais considerados limitações ao poder de tributar, que sempre foram interpretados e

aplicados como direitos de defesa – direitos a uma abstenção estatal, que Jellinek chamou de direitos com *status* negativo (JELLINEK, 2011, p. 94 ss.) e que podem ser fruídos individualmente.

Quando se pleiteia a invalidade de uma *instituição* ou *aumento* de tributo por ter sido praticada em violação à legalidade, pede-se ao Judiciário uma *abstenção* estatal que, se efetivada, dar-se-á exclusivamente em relação ao contribuinte que a pleiteou. Isso evidencia, em matéria tributária, uma relação muito próxima entre a noção de direitos fundamentais e a de eficácia negativa, do tipo: *direitos fundamentais do contribuinte são direitos de defesa*. E repita-se mais uma vez, o *caput* do art. 150 expressa uma outorga de direitos fundamentais “ao contribuinte”.

Assim, admitindo-se que a legalidade esteja não apenas no escopo de direitos fundamentais (um princípio e uma regra), mas também de um bem coletivo (garantido pela regra do art. 150, §6º), é preciso repensar parte da teoria constitucional relacionada à tributação para que se construa uma que abranja e sistematize os bens coletivos em geral para definir, por exemplo, em que casos bens coletivos como a exigência de tributos podem ser pleiteados em juízo, bem como de que modo outros bens coletivos, especialmente os vinculados por princípios, serão aplicados pelos órgãos judiciais. Pois aceitar a defesa da legalidade como bem coletivo, no sentido de se invalidar a redução de tributos por decreto e se obrigar o Estado a cobrá-los, implicaria, por dever de coerência, aceitar a justiciabilidade de diversos outros bens coletivos, como a praticabilidade da tributação. Não haveria justificativa alguma para “dois pesos e duas medidas”.

É dizer, será preciso aceitar a viabilidade de ações judiciais pleiteando maior praticabilidade nos regimes tributários – tanto para o fisco como para o contribuinte –, bem como uma maior efetividade de regras antiabuso. Talvez não resista a pleitos por praticabilidade mais da metade das regras atuais relacionadas ao ICMS e às contribuições sociais sobre a receita.

Voltando-se à legalidade, mais um ponto que não se pode ignorar nesta incipiente discussão é que a declaração de ilegalidade daquela redução de alíquotas (Decreto nº 5.442/05), por implicar um *agir* estatal (cobrança de tributos), só pode ser gozada de forma não distributiva; este agir estatal consiste em um bem coletivo. E tal bem, caso pudesse ser pleiteado em juízo, teria estrutura de direito com status positivo.

Portanto – e isto precisa ficar muito claro – esse bem coletivo (esse dever de ação estatal) não poderia ser alegado em sede de defesa, por parte do Estado, em ações judiciais movidas por contribuintes contra o aumento de tributos exigido por decreto em 2015. Por sua natureza, este



bem só pode ser pleiteado por órgãos ou entidades incumbidas da defesa de bens coletivos, como os órgãos do Ministério Público, e por meio de ação específica – nunca no bojo de um processo referente a uma ação individual –, muito menos por órgãos diversos daqueles do Ministério Público, como são as procuradorias que representam a fazenda pública em juízo e não direta e primariamente a sociedade, ou seja, defendem interesse público meramente secundário, e não primário (BANDEIRA DE MELLO, 2003, p. 63).<sup>5</sup> Em suma: uma procuradoria nunca poderia defender a Fazenda Pública em uma ação pleiteando a ilegalidade do aumento pelo Decreto nº 8.426/15 por meio da alegação da ilegalidade do Decreto nº 5.440/05, inclusive por questões processuais óbvias. Não se sana uma ilegalidade com outra.

Raciocínio semelhante já foi empreendido, inclusive, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, no citado RMS nº 25.476. Nesse caso, a discussão teve uma perspectiva mais processual, é bem verdade, mas, ainda que por razões processuais, os resultados foram muito semelhantes a este aqui defendido. Mas, de certo modo, as discussões sobre posições de direitos subjetivos e justiciabilidade terminam desaguando em debates processuais. O caso merece alguma explicação. Nele se discutiu intensamente se o STF poderia declarar a inconstitucionalidade de uma portaria, sendo que esta declaração implicava a manutenção do regramento fixado por um decreto igualmente inconstitucional.

O recurso foi interposto perante o STF por entidade de classe representativa dos contribuintes, que pedia, por meio dele, a invalidação de uma portaria, no que se referia à base de cálculo de um tributo. Os ministros se viram diante do seguinte dilema: pelas mesmas razões em função das quais a base de cálculo fixada pela portaria seria inconstitucional, a base de cálculo vigente anteriormente (fixada por um decreto) seria igualmente inconstitucional. Segundo alguns ministros, a base de cálculo fixada pelo decreto seria até “mais inconstitucional” que posteriormente fixada pela portaria.

O relator inicial do caso, ministro Eros Grau, votou pelo não provimento do recurso, sob o argumento de que, embora fosse inegável que a fixação da base de cálculo por uma portaria violava o princípio da legalidade, reconhecer isso implicaria reconhecer que a anterior fixação de

<sup>5</sup> Aqui parece bastante adequado o uso da distinção conceitual entre interesse público primário e secundário, popularizada no Brasil pela obra de Celso Antônio Bandeira de Mello. Segundo tal distinção, o interesse público primário é o interesse da sociedade, que não se confunde com o interesse direto da Administração ou da Fazenda públicas, classificado como secundário (BANDEIRA DE MELLO, 2003, p. 63).

base de cálculo por um decreto padecia do mesmo vício. Perceba-se já aqui a semelhança: assim como no caso agora pendente decisão, as mesmas razões da inconstitucionalidade do ato que aumentava um tributo estavam presentes em ato anterior a ele, que, por sua vez, o diminuía.

Segundo o ministro Grau, afastar a portaria implicava afastar o decreto, mas afastar também o decreto implicava declarar vigente a base de cálculo anterior a ele, esta sim, definida por lei. Ocorre que tal base de cálculo (fixada em lei) era maior que as bases posteriormente fixadas por decreto e portaria. O resultado prático de prover o recurso seria *reformatio in pejus*, efeito vedado por princípio basilar de direito processual. Perceba-se, a reforma só seria prejudicial ao contribuinte porque o relator entende que dar provimento ao recurso e invalidar a portaria impunha necessariamente declarar a inconstitucionalidade do decreto anterior a ela.

Contudo, o entendimento vencedor, do relator para o acórdão, ministro Marco Aurélio Mello, foi o de que o objeto do recurso era a validade ou não *da portaria*, e só dela. Era o pedido recursal – e apenas ele – que o STF deveria julgar. Em outros termos, o tribunal deveria simplesmente decidir se a fixação daquela base de cálculo por aquela portaria violava ou não o princípio da legalidade, já que foi a portaria o objeto de ataque recursal. No recurso, não se pediu apreciação da validade do decreto anterior à portaria. Prevaleceu o entendimento de que o aumento de base de cálculo promovido por meio de uma portaria violava o princípio da legalidade e que isso impunha o provimento do recurso extraordinário, pouco importando que outro efeito prático dessa decisão fosse manter-se a vigência da base de cálculo anterior (e menor), fixada por um decreto.

A semelhança com o que se afirmou sobre o atual aumento das contribuições sócias sobre receitas financeiras é muito grande. Veja-se, em ambos os casos há uma limitação objetiva do processo e da ação judicial. Se o contribuinte pediu para se julgar a constitucionalidade do *aumento* do tributo por decreto, é só isso que pode ser julgado, seguindo-se a mesma linha de raciocínio vencedora no RE nº 25.476. Assim como no caso pretérito não estava em jogo a validade de outro ato anterior (que diminuía o tributo), em ações movidas por contribuintes também não estava em jogo a validade do decreto de 2005.

Repita-se, esse decreto parece poder, sim, ser atacado, de acordo com o entendimento firmado no RE nº 576.155, mas por ação judicial própria, manejada por órgão incumbido da representação da sociedade no que se refere a bens coletivos, nunca como argumento de defesa em ações cujo objeto seja estritamente a constitucionalidade do aumento. Ainda que objeto de ação judicial própria, a constitucionalidade da redução a zero

das alíquotas pelo Decreto nº 5.442/05 é questão bastante difícil, permeada pela ponderação de diversos princípios constitucionais e merece trato específico em outro trabalho.

*Para o que interessa como problemática deste artigo, como dito, a atribuição ao art. 150, §6º, de um bem coletivo como objeto de um direito com eficácia positiva, a ser exigido pela sociedade em face do Estado, impõe que se repensem significativamente alguns pontos centrais da teoria constitucional no que se refere à tributação para que esta passe a compreender de forma coerente os seguintes pontos: a) as limitações ao poder de tributar incluíam suas reversas limitações ao poder de não tributar; b) limitações ao poder de não tributar outorgariam direitos positivos à realização de bens coletivos; c) a possibilidade de se exigirem em juízo bens coletivos em matéria tributária implica pensar-se na exigibilidade de um dos bens coletivos mais caros e desejados hoje na grande maioria dos Estados Democráticos de Direito, a praticabilidade da tributação, isso para não se pensar na possibilidade de se exigir mais: sua racionalidade.*

Como dito acima, imprimir ao art. 150, §6º, da CF uma limitação ao poder de não tributar, que outorgue à sociedade um direito positivo em face do Estado (seja ele definitivo ou *prima facie*), sendo este um direito a um bem coletivo (legalidade na concessão de benefícios fiscais e exigibilidade dos tributos “reduzidos ilegalmente”), é uma interpretação possível e já levada a cabo pelo STF, mas que traz consequências muito sérias e complexas.

Daí a afirmação de uma enorme necessidade de parcial revisão da teoria constitucional relacionada à tributação, pois, por exemplo, a partir das pontuações acima, será preciso pensar em como lidar com bens coletivos que até hoje só foram *fundamentos para restrições* a direitos fundamentais, como a praticabilidade e o combate ao abuso, mas que, diante dessas novas perspectivas, poderiam ser pensados como *objeto de pretensões* da sociedade, representada por órgãos do Ministério Público, em face do Poder Judiciário. Afinal, se o bem coletivo “legalidade” pôde ser pleiteado e garantido, implicando a nulidade de um regime jurídico, por que o bem coletivo praticabilidade não o poderia ser?

*De todo modo, o que precisa ficar claro em termos de resposta às questões práticas formuladas como problemática concreta do trabalho é que a legalidade objeto de direitos fundamentais outorgados ao contribuinte não se confunde, em absoluto, com a legalidade objeto de um bem coletivo, possivelmente outorgada pelo art. 150, §6º, da CF. Embora se possa sustentar a ilegalidade da redução de tributos promovida pelo Decreto nº 5.442/05, isso não neutraliza a ilegalidade do aumento promovido pelo Decreto nº 8.246/15 quando esta for sustentada pelo contribuinte. Uma ilegalidade não pode ser defesa para outra ilegalidade.*

Essa afirmação pode soar estranha diante da seguinte questão: mas se é ilegal aumentar um tributo por decreto em 2015, sua alíquota anterior permanece, em princípio, válida? Mas se tal alíquota anterior (de 2005) for inválida (pelo mesmo vício de legalidade), a alíquota válida, ao final, será aquela anterior à redução inválida (anterior a 2005)?

A resposta parece depender de muitos fatores. Caso se tenha como objeto da ação a própria delegação legislativa promovida pela Lei nº 10.865/04 e esta parece ilegal, tal alíquota válida seria a geral de 9,25% (soma das alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS, que serão tomadas daqui para frente conjuntamente). Caso se considere que a fixação da alíquota para receitas financeiras é indissociável da delegação legislativa, seria necessário se admitir, simplesmente, que tais situações estariam sem um regramento válido e aplicável, logo, carecendo de fixação de alíquota por lei.

Com efeito, nessa segunda hipótese argumentativa, o dispositivo que delegou a competência legislativa ao chefe do Executivo é o regramento legislado para receitas financeiras. Ele é base inafastável da definição das alíquotas incidentes sobre tais fatos. A invalidade desse dispositivo deixa tais receitas sem alíquota aplicável. Ao fim do dia, isso seria questão para outro trabalho específico.

O que fica como resultado desse exercício interpretativo é que a ilegalidade da redução promovida pelo decreto de 2005 pode até ser pleiteada frente ao Poder Judiciário, mas, como seria fundada em um bem coletivo, só poderiam fazê-lo órgãos de representação da sociedade, e não da Fazenda Pública. Não proposta tal demanda e julgada ela procedente, permanece em vigor a redução promovida em 2005. Isso impede que tal ilegalidade (da redução) possa ser sustentada pela Fazenda Pública em ações judiciais que impugnem o aumento promovido em 2015, pois, repita-se, as possíveis ilegalidades afetam normas jurídicas distintas. O aumento afeta um direito fundamental, a redução um bem coletivo.

Ao contribuinte cabe a defesa dos seus direitos fundamentais. Aos órgãos de representação da Fazenda Pública não cabe a defesa de bens coletivos, mas, sim, apenas a defesa de interesses da própria Fazenda Pública, que, inúmeras vezes, não necessariamente coincidem com os bens coletivos afetos à sociedade, muito pelo contrário. Não à toa que se faz corretamente a distinção entre interesse público primário e secundário; aquele concernente à própria sociedade, muitas vezes contrariamente ao interesse da Administração; já este último concernente à Fazenda e à Administração públicas, muitas vezes contrariamente ao próprio interesse da sociedade.

São normas distintas, que outorgam direitos ou posições jurídicas distintas; justificáveis, portanto, por diferentes titulares, de modo que procuradorias fazendárias não podem pretender defender em juízo a legalidade de um aumento de tributos com base na ilegalidade de eventual redução desses mesmos tributos, até porque esta primeira ilegalidade (redução) teria sido praticada pela própria Fazenda Pública, parecendo tal pretensão quase um exercício de esquizofrenia funcional.

## 5 Conclusões

É praticamente indiscutível que o aumento de contribuições promovido por um decreto em 2015 é ilegal, inclusive porque a lei que delegou tal atribuição ao chefe do poder executivo parece ser a gênese da violação constitucional. No entanto, a invalidade do referido aumento levanta a complexa questão acerca da invalidade da anterior redução dessas contribuições, também por decreto, em 2005, redução esta fundada na mesma delegação legislativa.

O fundamento da invalidade do aumento promovido em 2015 é evidentemente uma regra de direito fundamental (art. 150, I, da CF). Já o fundamento para se sustentar a ilegalidade da prévia redução desses tributos em 2005 está longe de ser óbvio, seja porque limitações ao poder de tributar sempre foram concebidos como direitos de defesa do contribuinte, seja porque o mesmo dispositivo constitucional ao qual se atribui este direito fundamental (art. 150, I, da CF) não faz referência à exigência de lei para “redução” de tributos.

Não obstante a legalidade seja objeto de diferentes normas de direitos fundamentais, ela também é um bem coletivo, garantido pela regra do art. 150, §6º, da CF, que proibiria também a redução de tributos por meios diversos da lei em sentido formal. Essa regra seria o fundamento da possibilidade de o Poder Judiciário declarar inconstitucional a redução das contribuições promovida em 2005.

Tanto sendo objeto de um princípio como de uma regra, trata-se de um bem coletivo porque se trata de uma posição jurídica que não pode ser fruída individualmente e cuja justiciabilidade não é uma característica inerente a ela, ao contrário dos direitos fundamentais, que são distributivos (podem ser fruídos individualmente) e são necessariamente justiciáveis.

É possível interpretar o referido art. 150, §6º, da CF atribuindo-lhe uma regra constitucional protetora de um bem coletivo e proibitiva de qualquer redução de tributo que não se dê por meio de lei (salvo as exceções expressamente previstas na Constituição). De acordo com tal

regra, a redução da COFINS e da contribuição ao PIS ocorrida em 2005 seria inválida. Portanto, a invalidade da redução de alíquotas é uma hipótese plausível e sustentável, assim como sua justiciabilidade; esta última, especialmente, a partir do RE nº 576.155.

Essa opção interpretativa pela justiciabilidade da legalidade como bem coletivo vem seguida de uma série de consequências drásticas para a teoria constitucional, especialmente tributária. Tal interpretação implicará inserir na dogmática constitucional-tributária a justiciabilidade de bens coletivos em geral; afinal, não haverá qualquer justificativa para que alguns (como a legalidade do art. 150, §6º, da CF) sejam justiciáveis, e outros (praticabilidade da tributação e combate ao abuso) não o sejam.

Não haverá razão para que se retire do Poder Judiciário a possibilidade de apreciar pedidos feitos por representantes da sociedade em relação a bens coletivos caríssimos atualmente, como a praticabilidade da tributação e, quiçá, sua coerência e racionalidade mínimas. E não se poderá impor como limite a tal cognição judicial a “impossibilidade fática” de decisões nesse sentido fomentarem esses bens coletivos, pois, no limite, decisões que declarassem inválidos determinados regimes de tributação poderiam, sim, fomentar a praticabilidade da tributação (para dizer o mínimo).

Além disso, tal interpretação implicará que princípios e regras constitucionais tributários, especialmente as “limitações ao poder de tributar”, passem a ser tidos como também limitações ao poder de *não* tributar, de modo que os direitos outorgados por normas constitucionais relativas a tributos não sejam mais concebidos somente como direitos de defesa (com eficácia negativa), mas também como direitos a um “agir estatal” (com eficácia positiva).

A jurisprudência do STF tem pelo menos um caso em que tal opção interpretativa parece ter sido adotada: o RE nº 576.155 DF. O debate que este trabalho se dirige a fomentar diz respeito exatamente às consequências desta opção interpretativa que parece ter sido adotada por aquela Corte: a de interpretar a legalidade como bem coletivo justiciável.

Por fim, em relação às questões práticas que se pretendem responder, não pode ser esquecido que essa opção interpretativa não implica nenhuma possibilidade de a inconstitucionalidade da redução de tributos promovida em 2005 ser arguida por representantes legais ou processuais da fazenda pública, seja em sede de defesa a ações promovidas por contribuintes, seja em sede de ações próprias da fazenda pública. Pois a regra de legalidade que invalidaria a redução promovida por decreto em 2005 consiste um bem coletivo e, como tal, é de titularidade não da fazenda pública, mas da

sociedade, cuja representação não incumbe a representantes da Fazenda Pública, mas a representantes da sociedade, como órgãos do Ministério Público. Se este bem coletivo é objeto de um “direito a algo” (à exigência do tributo), o titular deste direito está longe de ser a fazenda pública, que foi quem, aliás, promoveu também a primeira ilegalidade. Ao contrário, os órgãos estatais de representação da fazenda pública serão o “sujeito passivo” deste dever (de cobrar tributo) e seu “sujeito ativo” (titular do direito) será a sociedade, cuja representação incumbe a outros órgãos, como exigência básica da separação de poderes inerente a um Estado Democrático de Direito.

**The rule of law, raise and decrease of social contributions rates by executive decree**

**Abstract:** The social contributions increasing by means of the Presidential Decree 8.426/15 raises serious problems concerning the rule of law in taxation. This current factual scenario to can be used to demonstrate the need for reviewing some core elements of contemporary constitutional theory in order to include in it the essential differentiation between fundamental rights and collective goods, both as object of different constitutional norms. Taxation under the rule of law is the object of fundamental rights and collective goods, being this a class of juridical goods which cannot be individually enjoyed. The concrete scenario of social contribution reduction and increase demonstrates a trend for courts admitting the justiciability of at least one collective good concerning taxation: the rule of law. If the rule of law, even though as a collective good, can be claimed by society representatives and provided by courts, why could practicability and fighting taxpayers abuse not? This question needs to be put under debate and a search for a response to it should have already been started. The theoretical discussion developed here provides a practical conclusion that notwithstanding taxes' reduction by means of an executive decree being illegal (for violating a collective good), it does not authorize a subsequent and illegal raise of the same taxes by the same type of state act.

**Keywords:** Taxes. Raising. Rule of law. Fundamental rights. Collective goods.

## Referências

- ALEXY, R. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994.
- ALEXY, R. Individuelle Rechte und Kollektive Güter. *Robert Alexy, Recht, Vernunft, Diskurs*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995.
- ÁVILA, H. B. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- ÁVILA, H. B. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ÁVILA, H. B. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BALEEIRO, A. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BANDEIRA DE MELLO, C. A. *Curso de direito administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2003.
- CARVALHO, P. de B. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- DERZI, M. A. M. *Notas de atualização a Aliomar Baleeiro, Direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- FISHER, O. C. Comentários aos artigos 150 a 152. In: BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Jorge de Moura (Coord.). *Comentários à Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- GRAU, E. R. *O direito posto e o direito pressuposto*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- GRAU, E. R. *Por que tenho medo dos juizes*. São Paulo: Malheiros, 2013.
- GUASTINI, R. *Teoria e dogmática delle fonti*. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1998 (Antonio Cicu, Francesco Messineo, Luigi Mengoni, Trattato di Diritto Civile e Commerciale, Vol. I, t. 1).
- JELLINEK, G. *System der subjektiven öffentlichen Rechte. (1905)*. 2. Durchgesehene und vermehrte Auflage von 1905 herausgegeben und eingeleitet von Jens Kersten. Tübingen: Mohr Siebeck, 2011.
- KIRCHHOF, P. *Der sanfte Verlust der Freiheit*. München, Wien: Karl Hanser, 2004.
- MARTINS, I. G. S. *O sistema tributário na constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- MENDES, G. F. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- REPÚBLICA FEDERAL DA ALEMANHA. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL FEDERAL. *BVerfGE 84, 239*.



- REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. STF. 2ª T. AgRg no RE n. 248.191/SP. Rel. Min. Carlos Velloso. DJ 25.10.2002.
- REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. STF. Tribunal Pleno, RE 343.446, Rel. Min. Carlos Velloso, DJU 4.4.2003.
- REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. STF. 2ª T. AgRg no AI n. 382.298/RS. Rel. Min. Carlos Velloso. D.J. 28.5.2004.
- REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. STF. 2ª T. RE n. 559.985/DF. Rel. Min. Eros Grau. D.J. 31.1.2008.
- REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. STF. Tribunal Pleno. RE 576.155/DF. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. DJe 31.1.2011.
- REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. STJ. 1ª T. REsp. N. 629.079/RJ. Rel. Min. Francisco Falcão. D.J. 4.4.2005.
- REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. STJ. 1ª T. REsp n. 684.721/MS. Rel. Min. Teori Zavascki. D.J. 10.4.2006.
- REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. STJ. 2ª T. AgRg no REsp . 969.087/ES. Rel. Min. Castro Meira, D.J. 9.2.2009.
- REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. TRF1, Arguição de Inconstitucionalidade n. 0005632-98.2007.4.1.3200, Rel. Des. Federal Catão Alves, DJF1 20.10.2012.
- ROTHMANN, G. W. O princípio da legalidade tributária. In: DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio; ROTHMANN, Gerd Willi. *Temas fundamentais do direito tributário atual*. Belém: CEJUP, 1977.
- SCHOUERI, L. E. A suave perda da liberdade. *Revista direito tributário atual*, n. 18, v. 7, 2004.
- SCHOUERI, L. E. *Normas tributarias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SCHOUERI, L. E. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- SILVA, V. A. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*, v. 1, n. 607, 2003.
- SILVA, V. A. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- TIPKE, K. *Die Steuerrechtsordnung, Band III*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2012.
- VIEIRA DA ROCHA, P. V. A inconstitucionalidade da Taxa de Serviços Administrativos cobrada pela SUFRAMA. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 184, 103, 2011a.
- VIEIRA DA ROCHA, P. V. A capacidade contributiva na teoria dos direitos fundamentais. *Revista Tributária das Américas*, 4/19, jul./dez. 2011b, p. 48-52.

VIEIRA DA ROCHA, P. V. *Contribuição ao estudo dos direitos fundamentais em material tributária: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade*. Tese de Doutorado. São Paulo: USP, 2014a.

VIEIRA DA ROCHA, P. V. Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias. *Revista Direito Tributário Atual*, 32/256, 2014b.

---

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

ROCHA, Paulo Víctor Vieira da. A (i)legalidade, aumento e redução de contribuições sociais por decreto. *Interesse Público – IP*, Belo Horizonte, ano 20, n. 110, p. 151-182, jul./ago. 2018.

---

Recebido em: 20.04.2018.

Aprovado em: 27.07.2018.