

A interpretação da lei tributária nos direitos francês e brasileiro: estudo de casos

*Sarah Amarante de Mendonça Cohen**

Resumo: O princípio da legalidade no Direito Tributário tem como postulado fundamental a compreensão do “tipo” tributário como “conceito classificatório fechado”, o que implica dar pouco espaço para a realização de interpretação analógica ou ampliativa por parte do intérprete da norma jurídica. Há, contudo, uma tendência atual doutrinária de flexibilização do “tipo” tributário em que se defende o caráter “não absoluto” do princípio da legalidade, podendo o intérprete valer-se de cláusulas gerais e conceitos indeterminados, dando-se justificação a maiores liberdades ao Estado. O objetivo com este artigo, portanto, é abordar a questão da interpretação do Direito Tributário e da “abertura” ou “fechamento” do “tipo”, por meio da análise crítica e comparativa de precedentes jurisprudenciais do direito positivo francês – em razão da forte tradição do princípio da legalidade nesse país europeu – e do brasileiro, procurando identificar se a interpretação da norma tributária empreendida pelos tribunais tem sido mais estrita – observando o princípio da legalidade sob uma formulação que

* Mestre e Doutora em Direito Tributário pela UFMG. Professora de Direito Financeiro e Tributário nas Faculdades Milton Campos e Escola Superior Dom Helder Câmara. Professora de pós-graduação nos cursos de Direito de Empresa e Direito Tributário no Centro de Atualização em Direito. Assessora Judiciária no Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais.

veda a analogia – ou se tem sido mais ampliativa, sob uma perspectiva idealista. Por fim, evidenciam-se as tendências, consistências e inconsistências dessa prática interpretativa dos tribunais, à luz das mencionadas correntes doutrinárias e da própria formulação do direito positivo francês e do brasileiro.

Palavras-chave: Direito Tributário comparado. Interpretação. Princípio da legalidade.

1 INTRODUÇÃO

O princípio da legalidade no Direito Tributário tem sido objeto de intenso debate na doutrina jurídica especializada. Tradicionalmente, o “tipo” tributário, entendido como rígido, é concebido como “conceito classificatório fechado”, no qual não há espaço para a realização de interpretação analógica ou ampliativa por parte do juiz ou do administrador.

O princípio da legalidade, no Direito Tributário, especializa-se nos princípios da legalidade formal e da “tipicidade”, melhor chamado de “princípio da especificação conceitual”. Segundo Misabel Derzi¹, no Direito Penal e no Direito Tributário, em que fica exacerbada a necessidade de segurança jurídica, prevalecem, na aplicação da lei, os conceitos classificatórios, fechados, não os tipos propriamente ditos.

Defende Misabel Derzi² que foi a doutrina alemã que introduziu o termo *Tatbestand* (fato gerador, *fattispecie*, ou *tipo* em sentido impróprio) no Direito Tributário, dando-se crédito,

¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988. p. 113.

² Cf. DERZI, 1998.

sobretudo, a Albert Hensel, que, em seu clássico *Steuerrecht* (1924), trouxe para a seara do Direito Tributário a estrutura da norma penal criada por Beling.

Em sentido diametralmente oposto, contudo, há adeptos da adoção, no Direito Tributário, de conceitos abertos e fluidos, de ordem, ou seja, de tipos propriamente ditos. Defendem o “impropriamente chamado modo de pensar tipificante”, por meio do qual se criam “presunções, pautas de valores, somatórios, etc.” justificáveis pelo princípio da praticidade, os juristas Ball, Hanraths, Hoeres, Heigl e Kleist, Wallis, Klausning, Maunz, Spitaler, Schmidt, Zitzlaff, Webwe, Isensee e Arndt³.

Nessa linha de flexibilização do tipo, destaque-se o surgimento, na Alemanha, da doutrina da interpretação econômica do Direito Tributário. Encabeçada por Enno Becker, que foi o mentor do Código Tributário alemão de 1919 (*Reichsabgabenordnung-RAO*), introduziu-se, naquele digesto, normas de consideração econômica do fato gerador⁴, de acordo com as quais a forma adotada pelo particular poderia ser desconsiderada pelo aplicador ou intérprete em favor de seu conteúdo econômico. De acordo com Misabel Derzi⁵, a interpretação econômica do Direito Tributário “desenvolveu-se plenamente na Alemanha, em distintos períodos, mas serviu, em certa época, ao desenvolvimento do fiscalismo e da insegurança jurídica, ao direito do *Reich* fascista e totalitário”.

À parte da interpretação econômica, há, também, a tendência atual de crítica, pura e simples, à legalidade fechada,

³ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipicidade. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Dicionário de princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 226-227.

⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 689.

que censura a concepção tradicional do princípio da legalidade formal, considerando-a “excessivamente formalista e tributária do positivismo”⁶, sugerindo a *flexibilização* do princípio da legalidade, “afrouxando” a sua densidade normativa em prol da atribuição de certa margem de livre decisão à Administração fiscal.

Torres⁷, de forma análoga a Nabais, defende que o “subprincípio da reserva de lei” não seria absoluto, pois o Direito Tributário poderia se valer de cláusulas gerais e de conceitos indeterminados, não podendo fechar seus conceitos por meio da lei formal, devendo ser complementado pelo “poder regulamentar da Administração”⁸.

Posto isso, tendo em vista que não se pode mais pensar o princípio da legalidade no Direito Tributário prescindindo da questão da interpretação e aplicação da norma, faz-se, neste artigo, um estudo comparativo de precedentes jurisprudenciais tirados de dois ordenamentos jurídicos – o francês e o brasileiro – nos pontos pertinentes à interpretação do direito, para verificar se atendem à doutrina do fechamento ou da abertura do “tipo”.

A escolha do ordenamento jurídico francês como ponto de comparação com o nosso sistema brasileiro se deve ao fato de a França ser um dos países do mundo ocidental que foi berço do sistema representativo moderno, juntamente com a Inglaterra, e onde nasceu o princípio da separação de poderes. Ademais, e sobretudo, a França é o país no qual o princípio da legalidade está mais fortemente arraigado, estando presente no ordenamento desde a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. O princípio da legalidade na França está de tal forma presente

⁶ NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais*. Coimbra: Coimbra Ed., 1994. p. 248.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 59, p. 95, 2000.

⁸ TORRES, Ricardo Lobo, KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio. *Dicionário de princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p. 778.

na tradição francesa que o controle de constitucionalidade das leis *a posteriori* apenas foi introduzido no ordenamento jurídico francês em 2008, com a introdução da chamada “QPC” (*Question Prioritaire de Constitutionnalité*), o que revela a veneração francesa pela legalidade.

Dessa forma, faz-se uma comparação entre precedentes jurisprudenciais para checar se, na prática, a interpretação da lei tributária feita pelos tribunais tem sido mais estrita – observando o princípio da legalidade em uma formulação que veda a analogia – ou se tem sido mais ampliativa, sob a perspectiva idealista.

Assim, o objetivo é verificar se a prática interpretativa dos tribunais dá algum sinal em direção a alguma concepção específica do princípio da legalidade – se estrita ou ampliativa – e as consistências e inconsistências dessa prática interpretativa.

2 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA FRANCESA

A análise dos precedentes jurisprudenciais será feita por amostragem e, nesse sentido, a escolha dos precedentes partiu de alguns critérios: primeiramente, foram escolhidos precedentes emitidos por tribunais distintos (um precedente do Conselho de Estado e um precedente da Corte de Cassação), precisamente por existir na França duas jurisdições: a jurisdição administrativa e a jurisdição judicial, com histórias de formação diferenciadas. O segundo critério partiu de uma escolha de precedentes representativos de um modo de pensar das cortes francesas, assim considerados pela doutrina francesa.

A adoção desses critérios para a escolha dos precedentes jurisprudenciais contribuirá para que as conclusões alcançadas sejam dotadas de alguma precisão e, também, facilitará a análise comparativa desses precedentes com a jurisprudência brasileira.

Posto isso, passemos à análise do julgado doação disfarçada (Caso “Flouret”).

Precedente 1

Trechos do inteiro teor da decisão:

Considerando que, no julgamento impugnado, o Sr. e Sra. Flouret têm, por ato de 20 de janeiro de 1981, adquirido os terrenos pertencentes ao Sr. Sarrazin por um preço de 80 mil francos, por via do notário, que, por outro ato de 19 de abril de 1983, adquiriram a casa residencial do Sr. Sarrazin, que se reservou o usufruto por um preço pagável por uma obrigação de tratamento dos cônjuges Flouret, para o vendedor que era responsável pelas despesas de saúde; que o Sr. Sarrazin fez duas doações por verificações manuais para o Sr. Flouret em 20 de abril e 9 de maio de 1983, o Sr. Sarrazin morreu em 10 de maio de 1983; que o departamento fiscal considerou que as duas escrituras de venda dissimulavam doações e emitiu um aviso de liquidação para o pagamento do imposto sobre a herança estimada devida, acompanhada de uma penalidade de 200% por dissimulação; que o tribunal de grande instância rejeitou a oposição do Sr. Flouret, de acordo com os seguintes fundamentos:

Quanto ao primeiro fundamento:

Tendo em vista o artigo L. 64 do Livro de Procedimentos Fiscais, juntamente com o artigo 315 do Código Civil;

Considerando que, ao decidir que o ato de 20 de janeiro de 1981 escondia uma doação, o acórdão sustenta que o comprovante de pagamento da quantia de 80 mil francos pela contabilidade do notário ou pelo comprador ou vendedor não foram reportadas; que a quitação constante do contrato apenas produz efeitos entre as partes, mas continua ineficaz perante a Administração em virtude do efeito relativo dos contratos; que a versão do pagamento

de 80 mil francos por abandono de oito anos de uma renda anual de 3.516 francos cujo produto não atinge o montante do preço de venda é insuficiente para convencer o Tribunal; Considerando que, por determinação e, enquanto cabia ao departamento fiscal estabelecer, por todos os meios compatíveis com o caráter escrito do procedimento fiscal do caráter fictício por ele alegado, uma quitação de pagamento do preço contido em um ato de cessão que, gerando uma situação jurídica nova, era, como tal, oponível a terceiros, notadamente como elemento de prova, o Tribunal inverteu o ônus da prova e violou os documentos acima.

Sobre o primeiro fundamento, tomado em sua segunda etapa: Tendo em conta o artigo L. 64 do Livro de Procedimentos Fiscais e o art. 894 do Código Civil;

Considerando que, ao decidir que a escritura de 20 de janeiro de 1981 foi exatamente qualificada como um ato de doação pela Administração, sem levantar uma intenção liberal do cedente em favor dos cessionários, o Tribunal não deu base legal à sua decisão.

Sobre o segundo fundamento, tomado em ambas de suas etapas:

Tendo em conta o artigo L. 64 do Livro de Procedimentos Fiscais, e art. 894 do Código Civil;

Considerando que, no que se refere o ato de 19 de abril de 1983, que o acórdão mantém o defeito de aleatoriedade no contrato pelo qual o vendedor conserva para si as integridades das despesas com saúde e entrega concomitante de dois cheques em um total de 45 mil francos, estabelecido para um dia após a escritura e outro no dia antes da morte do vendedor, e deduz que este está disposto a se alienar sem fazer nascer uma contrapartida a cargo dos adquirentes;

Considerando que, deduzindo apenas o desequilíbrio entre os respectivos compromissos das partes a existência

de uma intenção liberal por parte do cedente, por ter consentido em um contrato que tinha um vício de aleatoriedade quanto ao fornecimento das prestações que incumbem aos cessionários, o tribunal não deu uma base jurídica para a sua decisão;

Por essas razões, e sem qualquer necessidade de se pronunciar sobre as reivindicações restantes;

CASSA e ANULA, em todas as suas disposições, o acórdão de 21 de julho de 1988, entre as partes, o tribunal de grande instância de Marmande; deve, portanto, a causa e as partes restarem no estado em que estavam antes do dito julgamento e, para ser concedido, os remete à alta Corte de Bordeaux. [FRANÇA. Corte de Cassação. Câmara Comercial. Doação disfarçada (Caso ‘Flouret’). Com. 4 décembre 1990, pourvoi 88-18566, n. 1440 P, Flouret. *Bull. civ.* 4, n. 307, DF 1991.11.603, *RJF* 1991.4.309, n. 533]⁹

Da leitura do julgado supratranscrito (caso “Flouret”), tem-se a seguinte situação: trata-se de caso em que foi feita uma operação de compra e venda imobiliária entre duas partes: de um lado, o Sr. e a Sra. Flouret; de outro, o Sr. Sarrazin. A fiscalização entendeu por bem descaracterizar a operação qualificando-a como doação disfarçada, a fim de exigir o recolhimento de imposto sobre heranças, aplicando, ainda, uma multa de 200%, em virtude da dissimulação. O tribunal de 2ª instância entendeu assistir razão ao Estado na descaracterização da operação, com exigência do tributo devido, por não haver prova do pagamento e porque a quitação constante do contrato produziria efeitos apenas entre as partes,

⁹ Cf. LEGIFRANCE: le service public de la diffusion du droit. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr>>; DAVID, C. *et al. Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*. 5. ed. Paris: Dalloz, 2009. p. 471-474, tradução nossa).

mas não perante o fisco, sendo, de mais a mais, inverossímil o pagamento da quantia prevista no contrato.

Foi apresentado recurso, submetido à Câmara Comercial da Corte de Cassação. Esta, analisando o caso, entendeu que o tribunal invertera o ônus da prova quando desconsiderou a prova do pagamento contida no ato de cessão, sendo que a constatação de haver um “desequilíbrio” entre as obrigações constantes do contrato não seria insuficiente para descaracterizar a operação. Nesses termos, a Corte de Cassação cassou e anulou a decisão do tribunal de 2ª instância.

David *et al.*¹⁰ esclarecem que, com o aumento da duração de vida, a transmissão de bens por via da sucessão é retardada, o que levou o legislador a prever mecanismos para incentivar as doações, prevendo diversas exonerações, a fim de acelerar a transmissão de bens. Sem embargo, os impostos de transmissão a título gratuito são ainda, na maioria dos casos, mais pesados que os impostos de transmissão a título oneroso, o que leva diversos contribuintes a tentar reduzir suas imposições por meio de transmissões, praticando doações disfarçadas.

As doações disfarçadas são liberalidades exercidas sob a forma de um ato não gratuito, que pode ser um ato a título oneroso, como a compra e venda, ou um ato neutro, como a repartição ou reconhecimento de dívida. Esta, quando é feita por razões fiscais, é comumente utilizada para reduzir os “direitos de transmissão a título gratuito”, para o qual existe a previsão de alíquotas elevadas de 35% a 60% sobre as transmissões sucessórias que não se façam entre cônjuges ou em linha direta. Ou seja, as partes simulam uma compra e venda, por exemplo, praticando uma simulação jurídica que constitui um abuso de direito¹¹.

¹⁰ DAVID *et al.*, 2009, p. 472-473.

¹¹ DAVID *et al.*, 2009, p. 481-482.

No caso ora examinado, segundo David *et al.*,

[...] a Corte de Cassação estima, como ela teria feito em direito privado, que não há dissimulação repreensível, pois a noção de doação disfarçada supõe, ao mesmo tempo, um disfarce (a) e uma doação real (b). Essa jurisprudência se recusa a adotar a concepção mais larga de doação disfarçada, querida pela Administração Fiscal, mesmo se ela parece, hoje em dia, aceitar considerar como abusiva uma operação cujo único objetivo é de reduzir o imposto (Civ. Ire 19 avr. 1988, Bull. civ. I, n. 134): o que conduz a uma concepção de abuso de direito similar entre a Corte de Cassação e o Conselho de Estado [...] ¹².

Posto isso, tem-se, em primeiro lugar, que o julgado ora analisado (caso “Flouret”) é paradigmático em termos da jurisprudência da Corte de Cassação, na matéria relativa a casos que envolvem atos jurídicos simulados com fins de elidir o pagamento do imposto devido, exprimindo o pensamento da Corte a esse respeito, conforme atesta a doutrina.

A Corte de Cassação, em termos de interpretação, tem adotado a mais estrita do que a Administração fiscal francesa em matéria de simulação. Com efeito, segundo a doutrina, a Corte de Cassação tem adotado uma posição equilibrada entre as prerrogativas do fisco e os direitos dos herdeiros. A Corte, assim,

[...] se torna realista e salvaguarda uma coerência necessária entre as soluções de direito privado e aquelas dos impostos sobre transmissões patrimoniais e atos jurídicos documentados, de modo a manter um equilíbrio querido pelo legislador (que pode, contudo, a entender

¹² DAVID *et al.*, 2009, p. 482-483, tradução nossa.

contestável) entre as exigências do fisco e a proteção dos herdeiros¹³.

Com efeito, neste caso, embora seja recorrente a dissimulação em casos semelhantes, mediante o pagamento de renda vitalícia ou estabelecendo-se obrigação de cuidados, a Corte entendeu pela inexistência do disfarce. No caso, a Corte de Cassação tem se pautado por alguns critérios para entender haver ou não dissimulação, quais sejam: a) a existência de um disfarce mentiroso, ou seja, de um ato que encobre outro ato; b) de uma intenção “liberal”, é dizer, de doação por parte do “doador”; c) da falta de contrapartida recebida pelo “doador”; e, o que é mais importante, d) que o ônus da prova não seja invertido¹⁴, sendo que esta última circunstância foi o que, no caso presente, deu ensejo ao entendimento da Corte de Cassação de não ter havido a simulação, uma vez que a prova da dissimulação cabe ao Estado.

Com efeito, entendem David *et al.*¹⁵ que a Corte de Cassação tem uma jurisprudência homogênea em casos como o ora analisado, apesar das tentativas da Administração de sancionar de forma mais severa operações como a ora descrita. Entendem os autores que essa jurisprudência poderia ser contestada sob o ponto de vista da “repressão fiscal”, no entanto, aprovam o posicionamento por algumas razões, dentre as quais a homogeneidade da solução dada no Direito Tributário com aquelas dadas no direito privado, e o fato de que permite reprimir os abusos de direito mais gritantes de forma eficaz, mas evita uma ingerência excessiva da Administração nos negócios privados, sem sacrificar as receitas públicas (considerando a pouca representatividade dos “impostos de transmissão” nestas).

¹³ DAVID *et al.*, 2009, p. 483, tradução nossa.

¹⁴ DAVID *et al.*, 2009, p. 491.

¹⁵ DAVID *et al.*, 2009, p. 492.

Dessa forma, a interpretação adotada pela Corte de Cassação, neste caso, tende a ser mais estrita, não se valendo de analogia, pois busca analisar objetivamente o caso na identificação da ocorrência ou não de simulação. Não houve, neste caso, a tentativa por parte do tribunal de vislumbrar os efeitos econômicos por trás do negócio celebrado, restringindo-se o Judiciário a identificar qual era a verdadeira natureza do negócio jurídico praticado, com base nas provas dos autos, para concluir se havia ou não uma roupagem simulatória que disfarçasse uma doação. Com efeito, em outro caso, julgado pela Câmara Comercial da Corte de Cassação, o caso “Personne”¹⁶, o tribunal entendeu pela ocorrência da simulação e da doação disfarçada, ao contrário das conclusões alcançadas no caso “Flouret”, ora analisado, mas o fez também com base nas provas dos autos, tampouco orientando sua interpretação em direção à identificação de um conteúdo econômico do negócio¹⁷.

¹⁶ Com. 11 Juillet 1984, Personne, DF 1985.25.1201, Ind. 1985.14353 *apud* DAVID *et al.*, 2009, p. 471.

¹⁷ Na matéria, é de se destacar, ainda, o julgamento de 2006 do Caso “Janfin” pelo Conselho de Estado (“CE Sect., 27 septembre 2006, Sté Janfin, 260050, RJF 2006.12.1583, Chrin. Bénard, *ibidem*, p. 1.083, Concl. Olléon, BDCF 06.12.156” *apud* DAVID *et al.*, 2009, p. 231-233), em que o conceito de abuso de direito foi reescrito pelo tribunal, o que ensejou a posterior modificação, em 30 de dezembro de 2008, do art. 64 do Livro de Procedimentos Fiscais. Veja-se sua atual redação: “Art. 64. Para restaurar sua verdadeira natureza, a Administração tem o direito de rejeitar como não lhe sendo oponíveis os atos constitutivos de um abuso de direito, seja que estes atos tenham caráter fictício, seja que, buscando o benefício de uma aplicação literal dos textos ou de decisões contra os objetivos almejados pelos seus autores, eles foram inspirados por nenhuma outra razão senão para evitar ou atenuar a carga fiscal que o interessado, caso os atos não tivessem sido aprovadas ou realizados, teriam normalmente sido suportados em virtude da sua situação ou atividades reais. Em caso de desacordo sobre as retificações notificadas com base neste artigo, o litígio deverá ser submetido, a pedido do contribuinte, a parecer do comitê de abuso de direito fiscal. A administração também pode submeter o litígio à opinião do comitê. Se Administração não se conformar com o parecer do comitê, ela deve apresentar a prova dos fundamentos da retificação. As opiniões emitidas são objeto de um relatório anual que deve ser tornado público.” (Tradução nossa)

Feita esta análise, passemos ao julgado IVA, aspecto temporal da hipótese de incidência (Caso “Richard”).

Precedente 2

Trechos do inteiro teor da decisão:

Considerando que, nos termos do art. 6 da Lei n. 68-695, de 31 de julho de 1968, posteriormente codificada no art. 263-1-a do Código Geral dos Impostos, as vendas de embarcações de recreio, que não estavam sujeitas ao IVA, tornaram-se sujeitas a esse imposto a uma alíquota intermédia a partir de 1º de janeiro de 1969, e à alíquota normal a partir de 1º janeiro de 1970;

Considerando que o Sr. Richard, em primeiro lugar, faturou antes de 1º de janeiro de 1969, pelo seu montante total e em franquia de IVA, vendas de navios que, tendo em conta que seus cascos estavam prontos, foram franqueados pelos seus adquirentes antes dessa data; que, da mesma forma, entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de 1969, ele faturou pelo seu montante total e com aplicação do IVA à alíquota intermediária, vendas de navios que, tendo em conta que antes desta última data os cascos prontos tinham sido franqueados pelos seus adquirentes antes de 31 de dezembro de 1969 [...];

Considerando que na sequência de uma auditoria de contabilidade do Sr. Richard, a Administração, em primeiro lugar, imputou, de um lado, ao IVA à alíquota intermediária as vendas de navios franqueados e faturados antes de 1º de janeiro de 1969, ao fundamento de que esses navios apenas tinham sido concluídos e disponibilizados aos seus compradores após essa data, e que, de outro lado, ao IVA à alíquota normal, as vendas de navios franqueados e faturados entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de 1969, ao fundamento de que esses navios apenas foram concluídos e postos à disposição de seus adquirentes após 31 de dezembro de 1969; [...]

Que os impostos correspondentes a essas três categorias de ajustes, combinado com sanções previstas nos arts. 1.729 e 1.731 do Código Geral de Impostos, tendo encarregado o Sr. Richard por aviso de liquidação de 2 de junho de 1971, o interessado requereu a desoneração ao Tribunal Administrativo de Poitiers, que, por sentença datada de 12 novembro de 1975, contra a qual o Sr. Richard recorreu, entendeu pela desoneração dos impostos e penalidades correspondentes ao terceiro ponto de recuperação, mas rejeitou o excedente da demanda;

Com relação ao primeiro ponto de recuperação:

Considerando-se, em primeiro lugar, que nos termos do art. 269 do Código Geral de Impostos, em sua redação em vigor em 1968, 1969 e 1970: ‘1. O fato gerador do Imposto sobre o Valor Agregado [IVA] é constituído: a) no que se refere... a vendas... por entrega das mercadorias’; que, na ausência de qualquer disposição legal que define os atos ou operações que, nos termos da lei fiscal, devem ser considerados como constitutivos de uma entrega, é necessário para se referir à definição de ‘entrega’ referida no artigo 1604 do Código Civil como uma das obrigações que incumbem ao vendedor, a entrega de bens móveis podendo se operar, nos termos do art. 1.606 do mesmo código ‘ou pela tradição real, ou pela entrega das chaves dos edifícios que os contenham, ou mesmo pelo simples consentimento das partes’, se transporte não puder ser feito no momento da venda ou se o comprador já o tinha em seu poder a outro título;

Considerando que, por um lado, é indiscutível que os navios sujeitos às vendas litigiosas não foram concluídos e não estavam em pleno funcionamento nas datas em que foram respectivamente franqueados, e que não foram materialmente colocados à disposição dos compradores; que, de outro lado, independentemente da data em que a

propriedade do casco teria sido transferida, o requerente não justifica qualquer disposição contratual pelo qual os compradores tenham formalmente consentido a receber a entrega dos barcos antes da conclusão de sua construção além da ‘receita’ do barco depois de testes;

Que, assim a Administração fez uma correta aplicação de todas as disposições legislativas supracitadas, situando o fato gerador do IVA, não à data do franqueamento, mas àquela de sua entrega efetiva. [...]

Decide: art. 1º. O pedido supracitado do Sr. Richard é rejeitado. Art. 2º. Expedição da presente decisão será transmitida ao Ministro delegado da economia e finanças. [FRANÇA. Conselho de Estado. IVA, aspecto temporal da hipótese de incidência (Caso ‘Richard’). CE Plén. 31 mar. 1978, 1683, Richard (Lebon 168, RJF 1978.5.150, Concl. B. Martin-Laprade)]¹⁸

Da leitura do caso *supra* tem-se a seguinte situação: trata-se de questão de aplicação da lei no tempo, envolvendo o aspecto temporal da hipótese de incidência do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA). O julgado é do Conselho de Estado e datado de 1978. Não obstante isso, ainda que se trate de precedente mais antigo, constitui caso paradigmático em matéria de interpretação da hipótese de incidência do IVA, sendo que a posição refletida no julgado corresponde à posição atual dos tribunais franceses na matéria. É pertinente, portanto, sua análise para os fins desta investigação. Feito esse esclarecimento, tem-se que havia a Lei n. 68-695, de 31 de julho de 1968, que, em seu art. 6º, exonerava as embarcações de recreio do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA)

¹⁸LEGIFRANCE: le service public de la diffusion du droit. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr>>. Acesso em: 15 maio 2012; DAVID *et al.*, 2009, p. 23-24, tradução nossa.

(tendo sido posteriormente codificada no art. 263-a do Código Geral de Impostos). Posteriormente, referida lei foi alterada – em 1º de janeiro de 1969 –, sendo que vendas de embarcações de recreio passaram a ser tributadas a uma alíquota intermediária e, a partir de 1º de janeiro de 1970, a sujeitar-se a uma alíquota normal. No caso, estando concluída a fabricação dos cascos das embarcações, o Sr. Richard faturou as embarcações em dois momentos distintos, quais sejam: antes da edição da Lei n. 68-695, de 31 de julho de 1968, e entre 1º de janeiro de 1969 e 1º de janeiro de 1970. Quanto ao primeiro momento, o Sr. Richard faturou as embarcações com exoneração do IVA; quanto ao segundo, ele as faturou mediante aplicação da alíquota intermediária do IVA, ou seja, o Sr. Richard aplicou a lei vigente ao tempo da faturação das embarcações.

Não obstante isso, a Fazenda Pública autuou o Sr. Richard ao entendimento de que deveria incidir sobre as operações as alíquotas intermediária e normal, respectivamente, aplicando a lei vigente ao momento da efetiva tradição das embarcações aos seus compradores.

Submetido o caso ao Conselho de Estado, este tratou de interpretar o art. 269 do Código Geral de Impostos que define o fato gerador do IVA, entendendo que o aspecto temporal da hipótese de incidência ocorre no momento da “entrega das mercadorias”. O Conselho de Estado, para interpretar a expressão “entrega das mercadorias”, valeu-se do conceito contido no direito privado, tendo acessado a definição de “entrega” constante do art. 1.604 e 1.606 do Código Civil, que define que a entrega ocorre “ou pela tradição real, ou pela entrega das chaves dos edifícios que os contenham, ou mesmo pelo simples consentimento das partes, se transporte não puder ser feito no momento da venda ou se o comprador já o tinha em seu poder a outro título”. Dessa forma, entendeu o tribunal assistir razão à Administração, uma vez que a simples faturação das embarcações ou a conclusão dos cascos

não teriam o condão de fazer ocorrer a hipótese de incidência do IVA, sendo necessária a efetiva tradição dos bens para fazer gerar o dever de recolhimento do imposto. Nesse contexto, reputou correta a autuação, uma vez que a fiscalização entendeu como aplicáveis as leis vigentes no momento da efetiva tradição, ou seja, entre 1º de janeiro de 1969 e 1º de janeiro de 1970, e após 1º de janeiro de 1970, sendo devido o imposto com aplicação das alíquotas intermediária e normal, respectivamente. De mais a mais, o Código Civil facultava, sem embargo, que as partes pudessem estipular que a coisa vendida seria reputada “entregue” desde a transferência da propriedade se o transporte não pudesse se fazer no momento da venda. Assim, no prazo estipulado contratualmente, o vendedor seria simples depositário da coisa vendida que seria considerada já legalmente em poder do comprador. Não obstante essa previsão, neste caso, o Conselho de Estado entendeu não haver qualquer estipulação contratual nesse sentido, sendo o caso de aplicar-se a regra geral para considerar que o fato gerador só se reputa ocorrido quando há efetiva entrega da mercadoria, esta interpretada de acordo com os ditames do direito privado.

Nesse contexto, o Conselho de Estado reputou correta a autuação, tendo em vista que a fiscalização entendeu como aplicáveis as leis vigentes no momento da efetiva tradição, ou seja, entre 1º de janeiro de 1969 e 1º de janeiro de 1970, e após 1º de janeiro de 1970, sendo devido o imposto com aplicação das alíquotas intermediária e normal, respectivamente.

Em síntese, entendeu-se que o conceito de “entrega” previsto na lei fiscal deveria ser interpretado ou deveria ter o mesmo conteúdo semântico que o conceito de “entrega” previsto na lei civil.

Posto isso e entendido o caso que ora se analisa, tem-se que, posteriormente, o legislador acabou por incorporar as conclusões alcançadas nesse precedente jurisprudencial na própria lei, que

passou a prever que o termo “entrega” deveria ser interpretado de acordo com as previsões do Direito Civil. Nas palavras de David *et al.*,

essa jurisprudência foi praticamente consagrada durante um tempo pelo legislador, pois, em sua redação que resultou da lei de 29 de dezembro de 1978, o art. 269 do Código Geral de Impostos previa que o fato gerador do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) era constituído por entregas de bens móveis, tal qual definidas pelo art. 256 do referido código, é dizer, incluídas as transferências de propriedade de bens móveis corporais, pela ‘entrega dos bens’.

Destaca-se ainda que, na redação atual, o art. 256 tem como primeira definição de entrega (que, em virtude do § 1º do art. 269, define o fato gerador) ‘a transferência do poder de dispor de um bem móvel corporal como um proprietário’¹⁹.

O caso ora analisado, portanto, serve para demonstrar uma tendência de interpretação dos tribunais franceses (no caso, especificamente, da jurisprudência administrativa), em matéria tributária.

David *et al.*²⁰, com base na análise desse precedente, identificam que a interpretação feita pelo juiz administrativo se vale, sobretudo, do método de busca da vontade do legislador, que pode se manifestar de forma clara ou obscura. No caso de a vontade do legislador se manifestar de forma clara, nem sequer seria necessário o recurso às exposições de motivos das leis, devendo ser feita uma interpretação literal. Na hipótese, contudo, de a interpretação literal conduzir ao absurdo, o texto deve ser interpretado de forma sistemática, de acordo com o conjunto no

¹⁹ DAVID *et al.*, 2009, p. 26, tradução nossa.

²⁰ DAVID *et al.*, 2009, p. 27-28.

qual se insere. Ainda segundo os autores, quando a vontade do legislador não se manifesta de forma tão explícita, o juiz deve se valer dos “trabalhos preparatórios”, baseando-se nas exposições de motivos das leis e dos debates das comissões para levar a cabo sua interpretação. Quando os trabalhos preparatórios não são suficientes para interpretar o caso, o juiz deve se valer de conceitos jurisprudenciais e dos princípios de direito, segundo os mesmos autores.

Posto isso, é interessante notar que a opinião de David *et al.*, em matéria de interpretação, coincide com a de Julien Guez²¹, uma vez que pregam a utilização pelo juiz da interpretação literal da lei, exceto em casos em que a interpretação conduza ao “absurdo” (ainda que esse conceito seja vago). Em outras palavras, a doutrina parece estar de acordo o entendimento de que o juiz deve valer-se da interpretação literal em casos envolvendo o Direito Tributário e recorrer aos “trabalhos preparatórios” do Poder Legislativo como parâmetro interpretativo.

Data venia, tais opiniões doutrinárias, tendo como parâmetro nossa tradição jurídica brasileira, soam um tanto quanto restritivas e anacrônicas, seja porque em nossa tradição não se fala de interpretação literal em Direito Tributário (o que é diferente de interpretação estrita), a não ser em matéria de exonerações (art. 111 do Código Tributário Nacional)²², como já tivemos a oportunidade de evidenciar, seja porque o juiz brasileiro com pouca frequência se baseia em exposição de motivos das leis para interpretá-las,

²¹ GUEZ, Julien. *L'interprétation en droit fiscal*. 2004. 456 f. Tese (Doutorado em Direito Fiscal) – Universidade de Paris I – Panthéon Sorbonne, Paris 2004.

²² Cf. BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 out. 1966, retificado em 31 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 15 maio 2012.

ao menos como primeira alternativa, como sugere a doutrina francesa, mesmo porque, com mais habitualidade, o juiz brasileiro busca a *mens legis* em lugar da *mens legislatoris*. De mais a mais, é freqüente no modelo francês (embora também no brasileiro, neste caso) que, uma vez interpretado o texto pelo Judiciário de maneira pacífica, o Legislativo incorpore a interpretação dada pelo Judiciário no texto legal – como ocorreu no caso “Richard”, ora analisado, mas também em outros casos²³.

Voltando especificamente à análise do caso “Richard”, tem-se que o Judiciário adotou uma interpretação estrita da lei, embora não literal, tendo buscado o conceito de “entrega” no direito privado para definição do momento da ocorrência do fato gerador.

Pode-se dizer que a interpretação adotada foi restritiva, nos mesmos moldes do que ocorre (ou ocorria, como veremos adiante) no direito brasileiro, em que existe a regra de interpretação explícita, insculpida no art. 109 do Código Tributário Nacional, que dispõe que “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”²⁴. Assim, da mesma forma como ocorre no direito brasileiro, em que o conceito de direito privado entra na seara do Direito Tributário sem que sofra deturpação, o juiz administrativo francês entendeu por bem realizar uma interpretação sistemática do direito, buscando o conceito de “entrega” adotado pela norma

²³ No caso CJCE, 12 sept. 2000, C-276-97, RJF 2000.12.1536, a Corte entendeu que os pedágios se submeteriam ao Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) no caso de ser colocada à disposição do usuário uma infraestrutura de vias por um explorador privado. A legislação francesa incorporou essa previsão no art. 266 e 273 do Código Geral de Impostos (DAVID *et al.*, 2009, p. 41). Da mesma forma, no precedente CE Sect., 27 septembre 2006, Sté Janfin, 260050, já mencionado em nota anterior, o Conselho de Estado reescreveu o conceito de abuso de direito, o que foi posteriormente incorporado pela legislação.

²⁴ Cf. BRASIL, 1966.

tributária como constitutivo do fato gerador do IVA e definidor do aspecto temporal da hipótese de incidência, no direito privado, ou seja, adotando o conceito de “entrega” previsto na norma de direito civil.

Essa técnica interpretativa pode ser considerada restritiva, uma vez que não houve criação, por parte do intérprete, de “novo” conceito de “entrega” específico para o Direito Tributário ou ainda a utilização de um conceito “econômico”, por exemplo, ou alheio ao direito positivado.

Como se pode notar, embora a opinião doutrinária seja no sentido de que a interpretação do Direito Tributário deva ser literal, no presente caso a interpretação judicial foi restritiva – não literal – pois, a toda evidência, a prática interpretativa jurisdicional e a complexidade dos casos oferecem pouca oportunidade para a “literalidade”, como quer a doutrina francesa. De mais a mais, tampouco houve recurso à *mens legislatoris*, como quer a doutrina francesa, tendo o Conselho de Estado buscado o conceito de “entrega” no próprio direito positivado.

Postas tais considerações, passa-se à análise dos precedentes do direito brasileiro.

3 ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA

Analisados alguns precedentes do direito francês, importa analisar precedentes jurisprudenciais brasileiros, com o objetivo de compará-los entre si, para o alcance dos objetivos neste artigo. A análise dos precedentes jurisprudenciais foi feita por amostragem e, nesse sentido, a escolha dos precedentes jurisprudenciais partiu do critério relativo ao tribunal emissor da decisão, sendo que será analisado, portanto, um precedente do Superior Tribunal de Justiça e um precedente do Supremo Tribunal Federal. Partiu-se, também,

do critério de escolha de precedentes jurisprudenciais que fossem representativos de um modo de pensar do Judiciário brasileiro em matéria tributária.

A adoção desses critérios para a escolha dos precedentes jurisprudenciais contribuirá, ao que se espera, para que as conclusões alcançadas sejam dotadas de alguma precisão, bem como para facilitar a análise comparativa desses precedentes com a jurisprudência francesa.

Passa-se, então, à análise da temática *Penhora on line*.

Precedente 1

Ementa da decisão:

RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA ELETRÔNICA. SISTEMA BACEN-JUD. ESGOTAMENTO DAS VIAS ORDINÁRIAS PARA A LOCALIZAÇÃO DE BENS PASSÍVEIS DE PENHORA. ART. 11, DA LEI N. 6.830/80. ART. 185-A, DO CTN. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOVAÇÃO INTRODUZIDA PELA LEI N. 11.382/2006. ARTS. 655, I, E 655-A, DO CPC. INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA DAS LEIS. TEORIA DO DIÁLOGO DAS FONTES. APLICAÇÃO IMEDIATA DA LEI DE ÍNDOLE PROCESSUAL.

1. A utilização do Sistema Bacen-JUD, no período posterior à *vacatio legis* da Lei n. 11.382/2006 (21/1/2007), prescinde do exaurimento de diligências extrajudiciais, por parte do exequente, a fim de se autorizar o bloqueio eletrônico de depósitos ou aplicações financeiras (Precedente da Primeira Seção: EREsp. 1.052.081/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Seção, julgado em 12/5/2010, *DJe* 26/5/2010. Precedentes das

Turmas de Direito Público: REsp. 1.194.067/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 22/6/2010, *DJe* 1º/7/2010; AgRg. no REsp. 1.143.806/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 8/6/2010, *DJe* 21/6/2010; REsp. 1.101.288/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 2/4.2009, *DJe* 20/4/2009; e REsp. 1.074.228/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 7/10/2008, *DJe* 5/11/2008. Precedente da Corte Especial que adotou a mesma exegese para a execução civil: REsp. 1.112.943/MA, Rel. Ministra Nancy Andriighi, julgado em 15/9/2010).

2. A execução judicial para a cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias é regida pela Lei n. 6.830/80 e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

3. A Lei n. 6.830/80, em seu art. 9º, determina que, em garantia da execução, o executado poderá, entre outros, nomear bens à penhora, observada a ordem prevista no art. 11, na qual o ‘dinheiro’ exsurge com primazia.

4. Por seu turno, o art. 655, do CPC, em sua redação primitiva, dispunha que incumbia ao devedor, ao fazer a nomeação de bens, observar a ordem de penhora, cujo inciso I fazia referência genérica a ‘dinheiro’.

5. Entrementes, em 6 de dezembro de 2006, sobreveio a Lei n. 11.382, que alterou o art. 655 e inseriu o art. 655-A ao Código de Processo Civil, *verbis*:

‘Art. 655. A penhora observará, preferencialmente, a seguinte ordem:

I – dinheiro, em espécie ou em depósito ou aplicação em instituição financeira;

II – veículos de via terrestre;

III – bens móveis em geral;

- IV – bens imóveis;
- V – navios e aeronaves;
- VI – ações e quotas de sociedades empresárias;
- VII – percentual do faturamento de empresa devedora;
- VIII – pedras e metais preciosos;
- IX – títulos da dívida pública da União, Estados e Distrito Federal com cotação em mercado;
- X – títulos e valores mobiliários com cotação em mercado;
- XI – outros direitos.

[...].

Art. 655-A. Para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exequente, requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário, preferencialmente por meio eletrônico, informações sobre a existência de ativos em nome do executado, podendo no mesmo ato determinar sua indisponibilidade, até o valor indicado na execução.

§ 1º As informações limitar-se-ão à existência ou não de depósito ou aplicação até o valor indicado na execução. [...].’

6. Deveras, antes da vigência da Lei n. 11.382/2006, encontravam-se consolidados, no Superior Tribunal de Justiça, os entendimentos jurisprudenciais no sentido da relativização da ordem legal de penhora prevista nos artigos 11, da Lei de Execução Fiscal, e 655, do CPC (EDcl. nos EREsp. 819.052/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Primeira Seção, julgado em 8/8/2007, *DJ* 20/8/2007; e EREsp. 662.349/RJ, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 10/5/2006, *DJ* 9/10/2006), e de que o bloqueio eletrônico de depósitos ou aplicações financeiras (mediante a expedição de ofício à Receita Federal e ao Bacen) pressupunha o esgotamento, pelo

exequente, de todos os meios de obtenção de informações sobre o executado e seus bens e que as diligências restassem infrutíferas (REsp. 144.823/PR, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 2/10/1997, *DJ* 17/11/1997; AgRg. no Ag 202.783/PR, Rel. Ministro Carlos Alberto Menezes Direito, Terceira Turma, julgado em 17/12/1998, *DJ* 22/3/1999; AgRg. no REsp. 644.456/SC, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 15/2/2005, *DJ* 4/4/2005; REsp. 771.838/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 13/9/2005, *DJ* 3/10/2005; e REsp. 796.485/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 2/2/2006, *DJ* 13/3/2006).

7. A introdução do art. 185-A no Código Tributário Nacional, promovida pela Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005, corroborou a tese da necessidade de exaurimento das diligências conducentes à localização de bens passíveis de penhora antes da decretação da indisponibilidade de bens e direitos do devedor executado, *verbis*:

‘Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

§ 1º A indisponibilidade de que trata o *caput* deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.

§ 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o *caput* deste artigo enviarão imediatamente

ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.’

8. Nada obstante, a partir da vigência da Lei n. 11.382/2006, os depósitos e as aplicações em instituições financeiras passaram a ser considerados bens preferenciais na ordem da penhora, equiparando-se a dinheiro em espécie (artigo 655, I, do CPC), tornando-se prescindível o exaurimento de diligências extrajudiciais a fim de se autorizar a penhora *on line* (art. 655-A, do CPC).

9. A antinomia aparente entre o artigo 185-A, do CTN (que cuida da decretação de indisponibilidade de bens e direitos do devedor executado) e os arts. 655 e 655-A, do CPC (penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira) é superada com a aplicação da Teoria pós-moderna do Diálogo das Fontes, idealizada pelo alemão Erik Jayme e aplicada, no Brasil, pela primeira vez, por Cláudia Lima Marques, a fim de preservar a coexistência entre o Código de Defesa do Consumidor e o novo Código Civil.

10. Com efeito, consoante a Teoria do Diálogo das Fontes, as normas gerais mais benéficas supervenientes preferem à norma especial (concebida para conferir tratamento privilegiado a determinada categoria), a fim de preservar a coerência do sistema normativo.

11. Deveras, a *ratio essendi* do art. 185-A, do CTN, é erigir hipótese de privilégio do crédito tributário, não se revelando coerente ‘colocar o credor privado em situação melhor que o credor público, principalmente no que diz respeito à cobrança do crédito tributário, que deriva do dever fundamental de pagar tributos (arts. 145 e seguintes da Constituição Federal de 1988)’ (REsp. 1.074.228/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 7.10/2008, *DJe* 5/11/2008).

12. Assim, a interpretação sistemática dos arts. 185-A, do CTN, com os arts. 11 da Lei n. 6.830/80 e 655 e 655-A do

CPC, autoriza a penhora eletrônica de depósitos ou aplicações financeiras independentemente do exaurimento de diligências extrajudiciais por parte do exequente.

13. À luz da regra de direito intertemporal que preconiza a aplicação imediata da lei nova de índole processual, infere-se a existência de dois regimes normativos no que concerne à penhora eletrônica de dinheiro em depósito ou aplicação financeira:

(i) período anterior à égide da Lei n. 11.382, de 6 de dezembro de 2006 (que obedeceu a *vacatio legis* de 45 dias após a publicação), no qual a utilização do Sistema Bacen-JUD pressupunha a demonstração de que o exequente não lograra êxito em suas tentativas de obter as informações sobre o executado e seus bens; e (ii) período posterior à *vacatio legis* da Lei n. 11.382/2006 (21/1/2007), a partir do qual se revela prescindível o exaurimento de diligências extrajudiciais a fim de se autorizar a penhora eletrônica de depósitos ou aplicações financeiras.

14. *In casu*, a decisão proferida pelo Juízo Singular em 30/1/2008 determinou, com base no poder geral de cautela, o ‘arresto prévio’ (mediante bloqueio eletrônico pelo sistema Bacen-JUD) dos valores existentes em contas bancárias da empresa executada e dos corresponsáveis (até o limite do valor exequendo), sob o fundamento de que ‘nos processos de execução fiscal que tramitam nesta vara, tradicionalmente, os executados têm se desfeito de bens e valores depositados em instituições bancárias após o recebimento da carta da citação’.

15. Consectariamente, a argumentação empresarial de que o bloqueio eletrônico dera-se antes da regular citação esbarra na existência ou não dos requisitos autorizadores da medida provisória (em tese, apta a evitar lesão grave e de difícil reparação, ex vi do disposto nos artigos 798 e 799, do CPC), cuja análise impõe o reexame do contexto

fático-probatório valorado pelo Juízo Singular, providência obstada pela Súmula 7/STJ.

16. Destarte, o bloqueio eletrônico dos depósitos e aplicações financeiras dos executados, determinado em 2008 (período posterior à vigência da Lei n. 11.382/2006), não se condicionava à demonstração da realização de todas as diligências possíveis para encontrar bens do devedor.

17. Contudo, impende ressaltar que a penhora eletrônica dos valores depositados nas contas bancárias não pode descurar-se da norma inserta no art. 649, IV, do CPC (com a redação dada pela Lei n. 11.382/2006), segundo a qual são absolutamente impenhoráveis ‘os vencimentos, subsídios, soldos, salários, remunerações, proventos de aposentadoria, pensões, pecúlios e montepios; as quantias recebidas por liberalidade de terceiro e destinadas ao sustento do devedor e sua família, os ganhos de trabalhador autônomo e os honorários de profissional liberal’.

18. As questões atinentes à prescrição dos créditos tributários executados e à ilegitimidade dos sócios da empresa (suscitadas no agravo de instrumento empresarial) deverão ser objeto de discussão na instância ordinária, no âmbito do meio processual adequado, sendo certo que o requisito do prequestionamento torna inviável a discussão, pela vez primeira, em sede de recurso especial, de matéria não debatida na origem.

19. Recurso especial fazendário provido, declarando-se a legalidade da ordem judicial que importou no bloqueio liminar dos depósitos e aplicações financeiras constantes das contas bancárias dos executados. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008²⁵

²⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Penhora *on line*. REsp. n. 1.184.765/PA, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24 nov. 2010, *Diário do Judiciário* eletrônico, 3 dez. 2010 (Representativo da controvérsia na forma do art. 543-C, do Código de Processo Civil). Disponível em: <s.conjur.com.br/dl/acordao-stj-secao-recurso-repetitivo.pdf>. Acesso em: 15 maio 2012.

O precedente supratranscrito trata da questão atinente à comumente chamada “penhora *on line*”. Sobre o instituto vale, antes de tudo, dizer que não se trata propriamente de uma penhora, pois esta consiste no ato pelo qual um bem se torna constricto para garantir ação executiva, tratando-se, na verdade, de indisponibilidade ou bloqueio de bens e dinheiro, que consiste na proibição do proprietário de alienar ou de onerar esses bens, detendo apenas sua posse e auferindo eventuais rendimentos. Tampouco o bloqueio em questão seria tão somente *on line*, uma vez que as normas preveem que a indisponibilidade será feita “preferencialmente por meio eletrônico”, podendo ser a ordem emitida por ofício escrito.

Posto isso, e na matéria, havia jurisprudência consolidada a respeito da necessidade de a Fazenda Pública, antes de requerer a medida, exaurir todas as possibilidades de localização de outros bens, sendo que a ordem de penhora prevista no Código de Processo Civil²⁶ e no art. 11 da Lei de Execução Fiscal²⁷, que previa ser o dinheiro o primeiro bem a ser penhorado, era flexibilizada pelo Judiciário prestigiando o princípio do *favor debitoris*, consubstanciado no art. 620 do Código de Processo Civil, de acordo com o qual, “quando por vários meios o credor puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o devedor”²⁸.

²⁶ BRASIL. Código de Processo Civil. Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, 17 jan. 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869.htm>. Acesso em: 15 maio 2012.

²⁷ BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 24 set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm>. Acesso em: 15 maio 2012.

²⁸ Cf. BRASIL, 1973.

Sem embargo, houve alteração legislativa do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar n. 118 de 6 de fevereiro de 2005²⁹, que introduziu o art. 185-A que passou a dispor sobre a possibilidade de efetivação da chamada “penhora *on line*”, que corroborou a idéia acerca da necessidade de esgotamento das possibilidades de localização de outros bens penhoráveis antes da efetivação da medida. Com efeito, dispõe o art. 185-A que o juiz determinará a ordem de indisponibilidade “na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis”.

Sem embargo, houve outra alteração legislativa posterior, agora do Código de Processo Civil, pela Lei Federal n. 11.382 de 6 de dezembro de 2006³⁰, que alterou o art. 655 e introduziu o art. 655-A ao Código de Processo Civil, dispondo sobre a preferencialidade dos depósitos e aplicações financeiras na ordem de penhora, equiparados a dinheiro em espécie, e tornando dispensável o exaurimento das tentativas de localização de outros bens penhoráveis, a fim de autorizar a implementação da medida.

O Superior Tribunal de Justiça, como visto, no julgamento da matéria e diante da antinomia entre as disposições do Código Tributário Nacional, que é claramente lei especial que regula a

²⁹ BRASIL. Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional –, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. *Diário Oficial da União*, Brasília, 9 fev. 2005. Edição extra. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp118.htm>. Acesso em: 15 maio 2012.

³⁰ BRASIL. Lei n. 11.382 de 6 de dezembro de 2006. Altera dispositivos da Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, relativos ao processo de execução e a outros assuntos. *Diário Oficial da União*, Brasília, 7 dez. 2006, retificado em 10 jan. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/11382.htm>. Acesso em: 15 maio 2012.

matéria, e do Código de Processo Civil, entendeu pela prevalência das disposições do Código de Processo Civil para as lides tributárias pela aplicação de “teoria pós-moderna do diálogo das fontes, idealizada pelo alemão Erik Jayme e aplicada, no Brasil, pela primeira vez, por Claudia Lima Marques, a fim de preservar a coexistência entre o Código de Defesa do Consumidor e o novo Código Civil”. Segundo essa teoria, as “normas gerais mais benéficas” (para quem?) supervenientes prefeririam à norma especial “concebida para conferir tratamento privilegiado a determinada categoria”, “a fim de preservar a coerência do sistema normativo”³¹.

Diante disso, entendendo-se que a *ratio essendi* do art. 185-A do Código Tributário Nacional seria de trazer hipótese de privilégio do crédito tributário, não seria coerente “colocar o credor privado em situação melhor que o credor público, principalmente no que diz respeito à cobrança do crédito tributário, que deriva do dever fundamental de pagar tributos (arts. 145 e seguintes da Constituição Federal de 1988) [...]”³².

Ou seja, esse precedente, com a ousadia de invocar dispositivos da Constituição da República Federativa do Brasil – arts. 145 e seguintes – que regulam o sistema tributário nacional, traçando todos os princípios protetivos do contribuinte contra o poder imoderado do Estado (legalidade, tipicidade, irretroatividade, anterioridade, capacidade contributiva, não confisco e outros) faz tábula rasa deles ao afirmar um suposto “dever fundamental de pagar tributos”, além de jogar por terra o § 1º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942, hoje chamada de Lei de

³¹ MARQUES, Claudia Lima (Coord.). *Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: RT, 2012.

³² Cf. BRASIL, 1966.

Introdução às Normas do Direito Brasileiro, com a redação dada pela Lei n. 12.376/2010)³³, que dispõe que lei geral nova não derroga nem modifica a lei especial anterior, valendo-se, para tanto, da “teoria pós-moderna” do diálogo das fontes, de acordo com a qual, em casos de antinomia, deve ser feita uma análise contextual e finalística do caso, privilegiando aquela norma que melhor atende a esses fins. Veja-se excerto da apresentação de obra coordenada por Lima Marques que trata da teoria do diálogo das fontes:

A complexidade do ordenamento jurídico, nacional e internacional, a multiplicação de leis regulando amplos setores da vida em sociedade, e as próprias transformações da vida cotidiana, das relações econômicas e interpessoais nestes tempos que Erik Jayme denomina ‘pós-modernos’ são desafios constantes à permanente atualidade das leis e, por outro lado, da adequada coordenação na interpretação e aplicação destas fontes.

É esta busca de coerência no sistema de direito que inspirou o grande mestre de Heidelberg, Erik Jayme, a desenvolver, no direito internacional privado, a teoria do diálogo das fontes, em seu magnífico curso de Haia, de 1995. Trata-se de uma teoria, sem dúvida, visionária. Afirma a superação da noção de conflito entre leis, substituída pela de coordenação. E a possibilidade de coordenação e aplicação de diferentes leis sobre um mesmo caso, de forma orientada, justamente, pela proteção dos direitos fundamentais e da proteção da pessoa humana.

³³ BRASIL. Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. *Diário Oficial da União*, Brasília, 9 set. 1942, retificado em 8 out. 1942 e retificado em 17 jun. 1943. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657.htm>. Acesso em: 15 maio 2012.

No direito brasileiro, o diálogo das fontes foi recebido com grande entusiasmo, especialmente, desde 2003, para o exame das relações entre o Código de Defesa do Consumidor, de 1990, e o Código Civil de 2002. O entusiasmo da jurisprudência com a tese fez com que rapidamente fosse aplicada para soluções de conflitos aparentes em outras áreas do direito, tornando-se um útil instrumento de coordenação das várias leis e solução de possíveis antinomias. Orienta-se, igualmente, pela efetivação dos direitos e valores fundamentais expressos na Constituição Federal, e nesse sentido revela-se como método de interpretação e aplicação do direito segundo os vetores constitucionalmente estabelecidos³⁴.

Registre-se que, ainda que a teoria supramencionada possa ter seu valor e sua aplicabilidade na seara do direito privado (em matéria de direito do consumidor e afins), sua transposição para o direito público e, em especial, para o Direito Tributário deveria ser feita com mais cautela. A uma, é certo que os critérios objetivos da Lei de Introdução ao Código Civil são parâmetros mais seguros para resolver conflitos de leis no tempo, sendo temerário atribuir-se maior grau de discricionariedade ao julgador para avaliar quais são os valores subjacentes àquele contexto, para decidir pela aplicabilidade desta ou daquela norma. A duas, ainda que se aplicasse essa questionável teoria do “diálogo das fontes” para resolver a apontada antinomia entre dispositivos do Código Tributário Nacional e do Código de Processo Civil, a conclusão do precedente ora analisado encontra-se em total dissintonia com os princípios constitucionais em matéria tributária, ou seja, a interpretação realizada em nada torna efetivos os princípios constitucionais em matéria tributária. Isso porque da Lei Maior

³⁴ MARQUES, 2012.

não se pode coerentemente extrair, seja o “dever fundamental de pagar tributos”, seja uma eventual prevalência dos interesses fazendários em face das liberdades do contribuinte.

Com efeito, o entendimento consubstanciado no precedente ora analisado privilegia uma interpretação ampliativa do Direito Tributário, desprestigiando uma visão mais textualista ou fechada do princípio da legalidade no direito tributário.

Feitas essas considerações, passemos ao segundo precedente a ser analisado: Prescrição e decadência da cobrança de contribuições para a seguridade social.

Precedente 2

Ementa da decisão:

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI N. 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI N. 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR.

As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, *b*, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito

tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, por violação do art. 146, III, *b*, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei n. 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.

[...].

Decisão: O Tribunal, por maioria, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, deliberou aplicar efeitos ex nunc à decisão, esclarecendo que a modulação aplica-se tão-somente em relação a eventuais repetições de indébitos ajuizadas após a decisão assentada na sessão do dia 11/6/2008, não abrangendo, portanto, os questionamentos e os processos já em curso, nos termos do voto do

relator, Ministro Gilmar Mendes (Presidente). Ausente, justificadamente, justificadamente, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 12/6/2008³⁵.

Trechos do inteiro teor, da parte da decisão que modula seus efeitos:

Min. Gilmar Mendes: [...] estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação de efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese; mas estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nessas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento. Nesse sentido, eu diria que o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN, de exigir as contribuições da seguridade social. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se ajuizada a ação antes da conclusão deste julgamento.

Em outras palavras, são legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 e não impugnados antes da conclusão deste julgamento.

[...].

Min. Marco Aurélio: Senhor Presidente, o colegiado conhece o meu ponto de vista sobre o instituto da modulação, especialmente em processos subjetivos.

Entendo que não cabe uma mitigação do ato judicial em termos de guarda da Constituição a ponto de se afastar do próprio sistema procedimentos por ele contemplados.

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Prescrição e decadência da cobrança de contribuições para a seguridade social. RE n. 560.626/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12 jun. 2008, *Diário do Judiciário* eletrônico, 5 dez. 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1209>>. Acesso em: 15 maio 2012.

A matéria versada não é nova e o primeiro pronunciamento do Tribunal quanto à necessidade de lei complementar – recorde que a Lei n. 8.212/91 é de 24 de julho de 1991 – ocorreu em 1992. Este plenário – já estava inclusive compondo-o –, sem voto discrepante, assentou, na dicção do relator, ministro Carlos Velloso, a indispensável observância do instrumento – lei complementar – para alcançar-se a disciplina da prescrição e da decadência. Assim, repito – e aqui não se pode cogitar de surpresa para quem quer que seja, muito menos para o Estado – decidiu o Pleno no Recurso Extraordinário n. 138.284-8, em 1º de julho de 1992. Consignou o ministro Carlos Velloso:

‘Todas as contribuições, sem exceção, sujeitam-se à lei complementar de normas gerais, assim ao CTN (art. 146, III, *ex vi* do disposto no art. 149)’

E fez ver Sua Excelência, que a instituição em si da contribuição não exige lei complementar. Mas, no tocante ao que se quer na Constituição como disciplina linear – e, se não tivesse sido a decisão do Plenário no sentido do tratamento igualitário, ficaria a imaginar 27 assembleias deliberando sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, a prescrição e decadência, 5.554 câmaras de vereadores o fazendo quanto ao Imposto sobre Serviços, o que haveria em termos de guerra fiscal –, assentou o Tribunal – nesse julgamento expressamente, em 1992, daí não se poder cogitar de insegurança jurídica – que a questão da prescrição e decadência já estava pacificada àquela época, 1992. E diria: tornou-se pacificada tão logo veio à baila a Emenda Constitucional 1/69, no que remeteu a lei complementar normas gerais sobre tributos. É que tais institutos – a prescrição e a decadência – são próprios ao conceito de normas gerais.

Posteriormente, o Plenário, também relator o ministro Carlos Velloso, tributarista emérito, constitucionalista,

julgando o Recurso Extraordinário 396.266-3-SC, fez ver que se teria como necessária a disciplina das matérias aludidas mediante lei complementar.

Ante esses precedentes, passamos nós outros a decidir monocraticamente, negando seguimento a recursos voltados a infirmar pronunciamentos de Regionais Federais no sentido da necessidade da lei complementar. Eu próprio assim assentei, como também os ministros Carlos Ayres Britto, Celso de Mello e Eros Grau.

Indago: podemos cogitar de contexto a autorizar a modulação? A meu ver, não. E decidimos, há pouco – só que aqui os ventos beneficiam o Estado e no caso a que me refiro, o pleito se mostrou dos contribuintes -, em situação mais favorável à modulação, e ela foi rechaçada, quando examinamos a questão da alíquota zero e do Imposto sobre Produtos Industrializados. O Tribunal, nessa oportunidade – e buscavam os contribuintes a modulação -, apontou que não haveria como se cogitar de insegurança jurídica porque os pronunciamentos anteriores, estes sim a favor dos contribuintes, dos beneficiários do pleito de modulação, não teriam transitado em julgado.

Ora, Presidente, neste caso concreto, em que a jurisprudência do Supremo, desde 1969, sempre foi no sentido de se ter como indispensável o trato da matéria mediante lei complementar – e a Lei n. 8.212, repito, é de 1991 -, não há premissa que leve o Tribunal a quase sinalizar no sentido de que vale à pena editar normas inconstitucionais porque, posteriormente, ante a morosidade da Justiça, se acaba chegando a um meio termo que, em última análise – em vez de homenagear a Constituição, de torná-la realmente observada por todos, amada por todos – passa a mitigá-la, solapá-la, feri-la praticamente de morte.

De mais a mais, os contribuintes que recolheram indevidamente o tributo não terão o prazo de dez anos para a

ação de repetição de indébito! Disporão de cinco anos, o que já afasta gama enorme de contribuintes que teria direito à devolução do que satisfeito à margem da ordem jurídica, considerada toda sorte de medidas coercitivas do próprio Estado.

Não vejo com bons olhos, Presidente, a modulação em caso que acaba por diminuir a eficácia da Constituição Federal. A modulação quando, em última análise, há prejuízo para os contribuintes, já exasperados com a carga tributária e, também, o locupletamento do Estado.

Por isso, peço vênha para, na espécie, votar contra a modulação, com a devida vênha, repito, dos colegas que entendem de forma diversa³⁶.

Antes de analisar o caso, cabe destacar que, na matéria, foi editada a Súmula Vinculante n. 8, com a seguinte redação:

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei n. 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário³⁷.

Esse caso, portanto, diz respeito, em síntese, a previsões da Lei Federal n. 8.212/1991, cujos arts. 45 e 46 previam prazo de prescrição e decadência de dez anos para a Fazenda Pública “constituir seus créditos” (lançar) e cobrá-los (executá-los). A discussão girava em torno da legalidade das referidas previsões, uma vez que o Código Tributário Nacional, em seus arts. 173 e 174, dispõe que a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos

³⁶ BRASIL, 2008, grifos nossos.

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 8. In: _____. *Súmulas na jurisprudência*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1209>>. Acesso em: 15 maio 2012.

para lançar e executar seus créditos. A Fazenda Pública defendia o entendimento de que, apesar de inscritas no livro segundo do Código Tributário Nacional, essas disposições sobre prescrição e decadência não se caracterizariam como normas gerais de Direito Tributário, sendo normas de cunho específico, e que teriam natureza processual, escapando da previsão do art. 146 da Constituição Federal de 1988 quando reserva à lei complementar a veiculação de normas gerais de Direito Tributário³⁸. De mais a mais, estando a disciplina das contribuições sociais contida no art. 195 da Constituição, estas espécies não se submeteriam às contingências do art. 146 da Constituição Federal de 1988.

Sem embargo, interpretando as referidas normas de forma sistemática e histórica, levando em conta a disciplina da matéria nas constituições anteriores e tendo em vista que o art. 146, III, *b*, da Constituição Federal de 1988 dispõe caber à lei complementar veicular normas gerais em matéria de legislação tributária especialmente sobre “prescrição e decadência tributários”, o Supremo Tribunal Federal rechaçou as teses fazendárias e entendeu pela impossibilidade de lei ordinária federal dispor sobre a matéria de forma diferente ou não abrangida pela lei complementar veiculadora de normas gerais, não sendo válidos, portanto, o prazo de dez anos de prescrição e decadência previstos na lei ordinária federal.

A solução da controvérsia, do ponto de vista técnico, parece que privilegia uma interpretação coerente em termos do sistema constitucional tributário, sobretudo quanto à repartição das matérias e competências postas na Constituição, já que esta atribui à lei complementar o papel de veicular normas gerais de Direito

³⁸ Cf. BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 maio 2012.

Tributário, assim entendidas aquelas que são de observância obrigatória por parte de todos os entes da federação.

Sem embargo, um ponto que merece exame mais acurado de nossa parte diz respeito à modulação dos efeitos da decisão, em que o Ministro Gilmar Mendes suscitou a questão entendendo pela aplicação de efeitos *ex nunc* à decisão, para entender pela legitimidade dos recolhimentos feitos nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91 e não impugnados antes da conclusão do julgamento, não abrangidos os processos em curso³⁹.

É dizer, apesar de entender pela inconstitucionalidade das previsões dos arts. 45 e 46 da Lei n. 8.212/91, o Supremo Tribunal Federal entendeu por bem validar esses dispositivos de forma relativa (embora inconstitucionais), uma vez que vedou que valores recolhidos com base na norma inconstitucional sejam devolvidos ao contribuinte. Em outras palavras, se o contribuinte recolheu valores de contribuição atingidos pela prescrição ou decadência e não impugnou os referidos recolhimentos antes da data do julgamento do *leading case* pelo Supremo Tribunal Federal, este ficaria sem o direito de pleitear a restituição de tributos recolhidos com base em norma inconstitucional.

Ora, o Ministro Gilmar Mendes fundou esta parte da decisão tendo em vista “a repercussão e a insegurança” que poderiam ser causadas, mas não invocou a Lei n. 9.868/99 e sequer bem justificou as razões pelas quais entendia estarem presentes “razões de segurança nacional ou de excepcional interesse social”. Em análise desse precedente, Marciano Seabra de Godói entende que o Ministro Gilmar Mendes não seguiu a doutrina que defende na

³⁹ BRASIL. Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 25 jul. 1991, atualizada e republicada em 11 abr. 1996 e em 14 ago. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/8212cons.htm>. Acesso em: 15 maio 2012.

matéria – ou seja, que a modulação de efeitos não deve se basear em argumentos de política judiciária ou de conveniência política –, não tendo sequer feito um “severo juízo de ponderação”, como seria necessário. Em suas palavras:

Em suas manifestações doutrinárias, o Ministro Gilmar Mendes afirma que a modulação de efeitos deve se basear em argumentos que não sejam simplesmente de *política judiciária* ou de *conveniência política*. Ao fazer isso, o Ministro Gilmar Mendes procura afastar concepções como a exposta pelo Ministro Mauricio Corrêa na ADI 1.102, para quem a modulação de efeitos é um exercício de ‘política judicial de conveniência’ (ADI 1.102, Relator Ministro Mauricio Corrêa, DJ de 1º/12/1995). Por outro lado, Gilmar Mendes afirma que o art. 27 da Lei n. 9.868 pressupõe que a *regra* continua a ser a da nulidade *ex tunc*, e que para fazer prevalecer alguma forma de modulação – que seria exceção e não regra – é necessário um ‘severo juízo de ponderação’ que demonstre – com base no princípio da proporcionalidade – que no caso concreto deve prevalecer a idéia de segurança jurídica ou outro princípio constitucionalmente relevante.

Tal construção doutrinária não foi aplicada pelo Ministro Gilmar Mendes no caso concreto [...] ⁴⁰.

A nosso ver e na perspectiva deste trabalho, os argumentos do Ministro nos parecem ser completamente idealistas, pois se preocupam, nada mais, com as consequências práticas (arrecadatórias) da decisão, saindo, portanto, da moldura do direito, em busca de uma suposta “moralidade” que este deveria alcançar.

⁴⁰ GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 154.

A decisão desprivilegia um modo de pensar o Direito Tributário de forma coerente e fechada, uma vez que busca considerações metajurídicas para validar, de forma relativa, uma norma julgada inconstitucional, o que se revela contraditório ou, ao menos, incongruente com a moldura do sistema.

Com pertinência, justificou o Ministro Marco Aurélio em seu voto divergente, traçando um histórico sobre julgamentos do Supremo Tribunal Federal na matéria, que não haveria razões para se entender pela existência de qualquer “surpresa”, sobretudo para a Fazenda Pública, não estando presentes os requisitos para a modulação de efeitos da decisão.

Com efeito, vedar a restituição do indébito aos contribuintes que recolheram a exação com base em norma inconstitucional, mas que não impugnam os recolhimentos “até a conclusão do julgamento do Supremo Tribunal Federal”, não teria qualquer fundamento além daquele de impedir o “rombo” no caixa fazendário, permitindo, de outro lado, o enriquecimento ilícito, e o rombo nas economias da parte hipossuficiente da relação, que é o contribuinte.

Acerca da questão da modulação de efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal, vale invocar Misabel Derzi, que discorre, de forma pertinente, sobre as limitações constitucionais ao poder judicial de tributar e trata da questão das modulações jurisprudenciais danosas ao contribuinte, defendendo a impossibilidade de que essas modulações tenham efeitos retroativos nocivos ao contribuinte, pois o princípio da irretroatividade conforma todo o sistema, vedando, inclusive, que modificações jurisprudenciais tenham efeitos retroativos⁴¹.

⁴¹ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fê objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 589-600.

De toda sorte, vimos que esse julgado não se adapta a uma concepção interpretativa tradicional do princípio da legalidade no Direito Tributário.

Feitas as críticas aos precedentes jurisprudenciais brasileiros, somam-se as conclusões parciais, chegando-se a uma conclusão definitiva para responder às questões suscitadas na introdução.

4 CONCLUSÃO

Na introdução deste artigo, destacou-se que o Direito Tributário, por lidar com o relevante valor liberdade, é “ramo” do Direito em que a preservação da segurança jurídica se mostra sobremodo necessária. Não obstante isso, evidenciou-se que existe uma tendência atual de flexibilização do “tipo” no Direito Tributário, em que se defende o caráter “não absoluto” do princípio da legalidade. Por meio da flexibilização do princípio da legalidade, os patronos dessa visão implodem a segurança jurídica em favor de uma abordagem mais “moderna” ou “pós-moderna” do Direito, dando justificação, por conseguinte, a maiores liberdades ao Estado e menos proteção ao cidadão-contribuinte.

Para responder à questão da interpretação do Direito Tributário em nossos tribunais, fez-se uma análise crítica de precedentes jurisprudenciais do direito positivo francês – em razão da forte tradição do princípio da legalidade nesse país europeu – e do brasileiro, procurando identificar o modo de pensar da jurisprudência em matéria de interpretação do Direito Tributário, evidenciando as tendências, consistências e inconsistências da prática interpretativa dos tribunais.

Posto isso, pode-se concluir que:

a) tanto na França como no Brasil, existe uma “crise da legalidade”, em razão da complexidade de ambos os sistemas,

e uma tendência de atribuição de maiores poderes de decisão à Administração;

b) embora a Constituição francesa não seja rica na previsão de princípios informadores do Direito Tributário, delegando à lei a regulação da matéria, a tradição francesa atribui enorme força ao princípio da legalidade no Direito Tributário, em razão de suas origens históricas, o que conforma o sistema jurisdicional e o modo de pensar da doutrina; em termos do sistema jurisdicional francês, a introdução do controle de constitucionalidade das leis *a posteriori*, por meio da chamada *QPC (Question Prioritaire de Constitutionnalité)*, apenas em 2008, e a existência de uma jurisdição dual (justiça administrativa e judicial) são demonstrativos, no plano institucional, da força do princípio da legalidade; no plano doutrinário, o pensamento é bastante cartesiano, exegético e, de certa forma, anacrônico, para os nossos padrões, sobretudo porque a questão da interpretação do Direito Tributário é colocada sob a perspectiva da conveniência ou não da adoção da interpretação literal, e a partir do questionamento acerca do papel criativo da jurisprudência; já a Constituição brasileira contém uma disciplina completa e detalhada do Direito Tributário, assegurando ao contribuinte diversas garantias, dentre as quais a necessária observância dos princípios da legalidade, tipicidade, irretroatividade, não surpresa (anterioridade e espera nonagesimal), capacidade contributiva, não confisco, isonomia, dentre outros. No plano infraconstitucional, temos, ainda, diversas normas que orientam a interpretação do Direito Tributário e que seguem uma lógica de vedação ao emprego da analogia, em favor da adoção de uma interpretação restritiva ou “típica” (no sentido impróprio) do Direito Tributário, embora não necessariamente literal; a doutrina brasileira majoritária, a seu turno, chancela o entendimento de que a interpretação do Direito Tributário deva ser restritiva, apesar de haver uma tendência de incremento de posições a favor da

flexibilização do tipo e da adoção da interpretação econômica desse Direito;

c) no plano jurisprudencial francês, de forma geral, e apesar de a doutrina francesa discutir a questão da interpretação do Direito Tributário bastante focada na necessidade ou não de uma interpretação literal, as decisões, na prática, não adotam, necessariamente, um método de interpretação literal tal qual propalado pela doutrina; tampouco, para os nossos padrões, os precedentes jurisprudenciais franceses resvalam para adoção de uma interpretação analógica ou excessivamente desrespeitosa da tradição interpretativa do Direito Tributário; no que toca aos dois precedentes jurisprudenciais analisados, confirma-se que a jurisprudência francesa, nos casos “Flouret” e “Richard”, julgados pela Corte de Cassação e pelo Conselho de Estado, tem adotado uma interpretação do Direito Tributário mais restritiva, respeitando as formas de direito privado, pouco se valendo da analogia; no plano jurisprudencial brasileiro, a tendência tradicional vinha sendo da adoção de uma interpretação restritiva do Direito Tributário, respeitando os moldes do ordenamento jurídico nacional, que são altamente limitadores do emprego da analogia neste “ramo” do Direito; podem ser encontrados na jurisprudência brasileira diversos casos com argumentação semelhante àquelas adotadas nos casos “Flouret” e “Richard”; sem embargo, na última década, com a alteração da composição do Supremo Tribunal Federal e da constante alteração da composição do Superior Tribunal de Justiça, tem havido uma crescente e gradual tendência de alteração da forma de interpretar o Direito Tributário; os casos escolhidos por amostragem julgados nos últimos anos pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, quais sejam, da “penhora *on line*” e da “prescrição e decadência da cobrança de contribuições para a seguridade social” são reveladores, cada qual à sua maneira, de um modo de pensar o Direito Tributário

que abandona a interpretação estrita, desrespeitando as formas de direito privado, valendo-se da analogia e, sobretudo, invocando argumentos de cunho moral (ou moralista) para justificar a arrecadação e o infundado “dever fundamental de pagar impostos” (não sem resistência, é bem verdade, de uma minoria de ministros); mais do que isso, a tendência interpretativa consubstanciada nesses precedentes desrespeita a moldura do ordenamento constitucional em vigor, que não abre brechas para uma interpretação mais flexível e analógica do Direito Tributário.

Pode-se concluir, em síntese, que apesar das críticas à doutrina e ao modo de os franceses pensarem o Direito Tributário, a jurisprudência francesa permanece mais fiel ao modo tradicional de pensar o Direito Tributário, respeitando em maior medida o princípio da interpretação estrita, o que deve servir de parâmetro para os julgadores brasileiros quando, a pretexto de adotarem uma interpretação moderna ou pós-moderna, tendem a flexibilizar o “tipo”, adotando argumentos analógicos em matéria tributária, diante de um ordenamento jurídico que, mais que o francês ou o europeu, veda o emprego destas técnicas hermenêuticas.

A case study analysis on the interpretation of Tax Law in the french and brazilian legal systems

Abstract: The principle of legality in Tax Law is basically founded in the comprehension of the legal standard as ‘typical’, also conceived as a ‘closed classificatory concept’. Therefore, in law enforcement or application, strict and textualist interpretation must prevail above legal discretion. Nevertheless, there are authors who defend a more flexible form of interpretation of Tax Law, loosening the density of its rules in favor of giving interpreters greater margins of discretion.

The aim of this paper is, therefore, to deal with the matter of interpretation in Tax Law and with the question of the character of the legal standard – if ‘closed’ or ‘open’, through means of a critical analysis and comparison of the praxis of the Brazilian and French courts of law (french law chosen basically due to the strong tradition of the principle of legality in this european country), while deciding legal cases, in order to see if this praxis shows a more textualist or analogical/idealist approach. The tendencies, consistencies and critics to this legal praxis should be revealed in view of the legal thinking and the positive norms of French and Brazilian Tax Law.

Keywords: Comparative tax law. Interpretation. The principle of legality.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BRASIL. Código de Processo Civil. Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, 17 jan. 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869.htm>. Acesso em: 15 maio 2012.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 maio 2012.

BRASIL. Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional –, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. *Diário Oficial da União*, Brasília, 9 fev. 2005. Edição extra. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp118.htm>. Acesso em: 15 maio 2012.

BRASIL. Lei n. 11.382 de 6 de dezembro de 2006. Altera dispositivos da Lei n. 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil –, relativos ao processo de execução e a outros assuntos. *Diário Oficial da União*, Brasília, 7 dez. 2006, retificado em 10 jan. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111382.htm>. Acesso em: 15 maio 2012.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 out. 1966, retificado em 31 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 15 maio 2012.

BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 24 set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 15 maio 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Penhora *on line*. REsp. n. 1.184.765/PA, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24 nov. 2010, *Diário do Judiciário* eletrônico, 3 dez. 2010 (Representativo da controvérsia na forma do art. 543-C, do Código de Processo Civil). Disponível em: <<s.conjur.com.br/dl/acordao-stj-secao-recurso-repetitivo.pdf>>. Acesso em: 15 maio 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Prescrição e decadência da cobrança de contribuições para a seguridade social. RE n. 560.626/RS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12 jun. 2008, *Diário do Judiciário* eletrônico, 5 dez. 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1209>>. Acesso em: 15 maio 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 8. In: _____. *Súmulas na jurisprudência*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1209>>. Acesso em: 15 maio 2012.

DAVID, Cyrille *et al.* *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*. 5. ed. Paris: Dalloz, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: RT, 1988.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Tipicidade. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Dicionário de princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

GODOI, Marciano Seabra de. *Critica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2011.

GUEZ, Julien. *L'interprétation en droit fiscal*. 2004. 456 f. Tese (Doutorado em Direito Fiscal) – Universidade de Paris I – Panthéon Sorbonne, Paris 2004.

LEGIFRANCE: le service public de la diffusion du droit. Disponível em: <<http://www.legifrance.gouv.fr>>. Acesso em: 15 maio 2012.

MARQUES, Claudia Lima (Coord.). *Diálogo das fontes: do conflito à coordenação de normas do direito brasileiro*. São Paulo: RT, 2012.

NABAIS, José Casalta. *Contratos fiscais*. Coimbra: Coimbra Ed., 1994.

TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Dicionário de princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio. *Dicionário de princípios jurídicos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 59, p. 95-112, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

Enviado em 27 de fevereiro de 2014.

Aceito em 3 de abril 2014.