

ABRADT:
ESTUDOS EM HOMENAGEM AO
PROFESSOR JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES

FLÁVIO COUTO BERNARDES
JUSELDER CORDEIRO DA MATA
VALTER DE SOUZA LOBATO
(COORDENADORES)

ABRADT:
ESTUDOS EM HOMENAGEM AO
PROFESSOR JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES



Belo Horizonte
2022

CONSELHO EDITORIAL

Álvaro Ricardo de Souza Cruz	Jorge Bacelar Gouveia – Portugal
André Cordeiro Leal	Jorge M. Lasmar
André Lipp Pinto Basto Lupi	Jose Antonio Moreno Molina – Espanha
Antônio Márcio da Cunha Guimarães	José Luiz Quadros de Magalhães
Antônio Rodrigues de Freitas Junior	Kiwonghi Bizawu
Bernardo G. B. Nogueira	Leandro Eustáquio de Matos Monteiro
Carlos Augusto Canedo G. da Silva	Luciano Stoller de Faria
Carlos Bruno Ferreira da Silva	Luiz Henrique Sormani Barbugiani
Carlos Henrique Soares	Luiz Manoel Gomes Júnior
Claudia Rosane Roesler	Luiz Moreira
Clèmerson Merlin Clève	Márcio Luís de Oliveira
David França Ribeiro de Carvalho	Maria de Fátima Freire Sá
Dhenis Cruz Madeira	Mário Lúcio Quintão Soares
Dirceô Torrecillas Ramos	Martônio Mont'Alverne Barreto Lima
Edson Ricardo Saleme	Nelson Rosenvald
Eliane M. Octaviano Martins	Renato Caram
Emerson Garcia	Roberto Correia da Silva Gomes Caldas
Felipe Chiarello de Souza Pinto	Rodolfo Viana Pereira
Florisbal de Souza Del'Olmo	Rodrigo Almeida Magalhães
Frederico Barbosa Gomes	Rogério Filippetto de Oliveira
Gilberto Bercovici	Rubens Beçak
Gregório Assagra de Almeida	Sergio André Rocha
Gustavo Corgosinho	Sidney Guerra
Gustavo Silveira Siqueira	Vladimir Oliveira da Silveira
Jamile Bergamaschine Mata Diz	Wagner Menezes
Janaína Rigo Santin	William Eduardo Freire
Jean Carlos Fernandes	

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos reprográficos, sem autorização expressa da editora.

Impresso no Brasil | Printed in Brazil

Arraes Editores Ltda., 2022.

Coordenação Editorial: Fabiana Carvalho

Produção Editorial e Capa: Danilo Jorge da Silva

Imagem de Capa: Manolo Franco (Pixabay.com)

Revisão: Responsabilidade do Autor

327.1 Abradt – Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges /
A158 [coordenado por] Flávio Couto Bernardes, Juselder Cordeiro da
2022 Mata [e] Valter de Souza Lobato. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2022.
1074 p.

ISBN: 978-65-5929-120-5

ISBN: 978-65-5929-119-9 (E-book)

Vários autores.

1. Direito tributário. 2. Tributação. 3. Reforma tributária. 4. Imunidade tributária. 5. Norma jurídica tributária.
6. Receitas tributárias. 7. Crédito tributário. 8. Obrigações tributárias. 9. Residência fiscal. 10. Dupla residência.
I. Bernardes, Flávio Couto (Coord.). II. Mata, Juselder Cordeiro da (Coord.). III. Lobato, Valter de Souza (Coord.).
IV. ABRADT. V. Borges, José Souto Maior. VI. Título.

CDDir – 341.39

CDD (23.ed.) – 343.04

Elaborada por: Fátima Falci
CRB/6-700

MATRIZ

Av. Nossa Senhora do Carmo, 1650/loja 29 - Bairro Sion
Belo Horizonte/MG - CEP 30330-000
Tel: (31) 3031-2330

FILIAL

Rua Senador Feijó, 154/cj 64 - Bairro Sé
São Paulo/SP - CEP 01006-000
Tel: (11) 3105-6370

www.arraseseditores.com.br
arraes@arraseseditores.com.br

Belo Horizonte
2022

CAPÍTULO 30

LEGALIDADE ISONÔMICA, A JURISPRUDÊNCIA DO STF E A ATUALIDADE DO PENSAMENTO DE JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES

Karem Jureidini Dias
Raphael Assef Lavez

“(...) nada mais moderno do que o antigo, o legado cultural do passado, naquilo em que ele condiciona toda a nossa existência contemporânea”

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES¹

RESUMO: A recente jurisprudência do STF tem debatido, de um lado, nova hermenêutica ao princípio da legalidade e, de outro, reiteradamente modulado decisões de inconstitucionalidade de leis tributárias. Ambas as questões, com maior ou menor especificidade, dizem respeito ao princípio da legalidade, seja na perspectiva dos padrões fixados em lei, seja na perspectiva da prescritividade do Direito. Esse contexto demonstra, com clareza, a atualidade do pensamento de José Souto Maior Borges, que há décadas identificou o influxo do princípio da igualdade quanto a questões atinentes à legalidade, especialmente em matéria tributária. Daí sua expressão “legalidade isonômica”. A partir desse conceito, se apresentarão as inconsistências em recentes decisões do STF, à vista da – sempre atual – relevância da obra de José Souto Maior Borges.

INTRODUÇÃO

Dos muitos predicados que a obra de Professor Souto Maior Borges suscita, certamente a sua atualidade é tão evidente quanto relevante. Chama a atenção o feito do Professor Souto, cujas ideias remontam a estudos publicados há décadas, mas que, fossem publicados em pleno ano de 2021, não poderiam encontrar melhor contexto. O Professor Souto, com o método analítico que lhe era característico e forte aporte em teoria e filosofia do Direito, enxergou aquilo

¹ BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988. In: **Revista de Direito Tributário**, vol. 64, p. 8-19 (8).

que muitos à sua época não enxergavam. Por essa razão, suas ideias, há décadas publicadas, fornecem firmes soluções para supostos “novos” problemas.

Há um tema em que as considerações acima se mostram agudamente pertinentes: a legalidade tributária. Enquanto o Supremo Tribunal Federal (STF) se encontra às voltas para aplicar uma “nova” legalidade em matéria tributária, o Professor Souto já bem expusera, há décadas, a razão pela qual a legalidade estrita não é simplesmente uma “corrente formalista” ou um “dogma” a ser desfeito², mas verdadeira manifestação da própria igualdade, o que demonstra a elevada hierarquia da função desempenhada pela legalidade na ordem constitucional brasileira. Nas palavras do Professor Souto, “A legalidade é a morada da isonomia”³.

Com a finalidade de confrontar a recente jurisprudência do STF com as ideias do Professor Souto, o presente artigo divide-se em duas partes. Na primeira, de cunho mais geral, será analisado o argumento da “crise da legalidade”, por meio do qual se reverbera uma “nova legalidade”, e a razão pela qual a obra do Professor Souto, já há muitas décadas, fornece sólidas bases para que sejam rechaçadas tais “novidades”. Na segunda parte, de cunho mais específico, serão analisadas as recentes decisões do STF que tangenciaram concepções de legalidade tributária, assim como demonstrada a razão pela qual, quando se deixam de aplicar as consequências jurídicas previstas pela Constituição, como no emprego indiscriminado da modulação de efeitos, igualmente vulnera-se a legalidade, enquanto expressão do caráter deôntico e prescriptivo do Direito.

1. “CRISE” DA LEGALIDADE E LEGALIDADE ISONÔMICA

1.1. A reserva absoluta de lei e sua “crise”

Vem de Alberto Xavier a concepção de que, no direito tributário brasileiro, o princípio da legalidade manifesta-se mediante a reserva absoluta de lei, o que denomina de tipicidade fechada. São características da tipicidade fechada, para o autor, a adequação típica (i.e., a conformidade da tributação conforme o fato gerador); a obrigatoriedade da cobrança (i.e., a legalidade da administração) e a determinação normativa, da qual decorreria a vedação a cláusulas gerais e à analogia, implicando a suficiência dos elementos expressos em lei para a concretização da hipótese normativa para surgimento da obrigação tributária⁴.

² As expressões entre aspas foram empregadas pelo Min. Dias Toffoli no julgamento do Recurso Extraordinário 1.043.313/RS.

³ BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988. In: **Revista de Direito Tributário**, vol. 64, p. 8-19 (13).

⁴ Cf. XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 58-62.

Interessante que tal perspectiva se funda numa determinada leitura do Estado de Direito em que se vislumbram aspectos tanto material quanto formal. Aplicado ao direito tributário, seu conteúdo material relaciona-se ao princípio da igualdade tributária, na medida em que exprime a finalidade essencial de realização da justiça, baseada numa prevenção de arbítrio, concretizada pelos princípios da generalidade e da capacidade contributiva. No entanto, para Xavier, referida finalidade não pode ser atingida de qualquer meio: sob o aspecto formal do Estado de Direito, somente cabe à lei definir, dentre as materialidades possíveis de exteriorização da capacidade contributiva, quais deverão ser submetidas à tributação, em prestígio à segurança jurídica⁵. Há, portanto, uma segregação, na perspectiva de Xavier, entre legalidade (aspecto formal do Estado de Direito) e igualdade (aspecto material do Estado de Direito).

Subjacente a essa perspectiva, portanto, está a teoria cognitivista da interpretação: entendida como ato de descobrimento ou conhecimento do significado, pressupõe a existência de um sentido único nos textos normativos e, portanto, suscetível ao conhecimento⁶. Trata-se, assim, de uma atividade essencialmente descritiva de significados, em que o intérprete, simplesmente, identifica e reconhece os usos linguísticos de determinado dispositivo, não envolvendo qualquer ato decisório acerca da estipulação de sentido àquela linguagem – o que, ademais, é coerente com a premissa de que ao aplicador não deve remanescer qualquer liberdade no processo de interpretação e aplicação do Direito.

Ocorre que essa determinação a que se refere Xavier e a máxima do “juiz como boca da lei” encontram dificuldades diante do caso concreto e das insuficiências da linguagem para a descrição da hipótese de incidência das regras tributárias. Um caso paradigmático, julgado pelo STF, colocou em questão a tese de Xavier.

A Lei nº 8.212, de 1991, em seu artigo 22, inciso II, instituiu contribuição ao seguro de acidentes do trabalho (SAT), cuja alíquota variaria de acordo com o grau de risco da atividade preponderante da empresa, se alto, médio e baixo. Os Decretos nº 612, de 1992, e 2.173, de 1997, definiram os conceitos de “atividade preponderante” como “atividade que ocupar o maior número de segurados empregados, trabalhadores avulsos e médicos residentes” e sua classificação conforme graus de risco. Diante desse panorama, é admissível, à luz da legalidade tributária, essa abertura textual na hipótese normativa? Pode o regulamento adensá-la? A decisão do STF, nesse caso, foi reconhecer

⁵ Cf. XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 9-11.

⁶ Cf. GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y argumentar**. Trad. Silvina Álvarez Medina (orig. Interpretare e argomentare). Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 347-348.

tais decretos como exemplos de um “regulamento *intra legem*”, decorrente do exercício de densificação normativa pela Administração, porém dentro das balizas legais⁷.

Na ementa do acórdão, fez-se constar que “As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida”. A partir daí, passou-se a alegar que a exigência constitucional, a teor do referido julgado do STF seria de uma legalidade suficiente, não necessariamente estrita⁸.

Também Ricardo Lobo Torres, criticando a teoria de Alberto Xavier, vale-se da decisão para constatar que a linguagem é necessariamente indeterminada, de tal sorte que o fechamento conceitual encontrar-se-ia superado. Para o autor, determinados tributos permitiriam e exigiriam uma hipótese de incidência indeterminada, como taxas e contribuições sociais (tributos contraprestacionais), porquanto têm por objeto realidades altamente complexas e tecnológicas, num grau de insegurança social próprio do que denomina “sociedade de risco”: uma realidade social cambiante e caracterizada pela proteção a interesses difusos⁹.

A “crise” da legalidade, sob essa perspectiva, parte da identificação do pensamento de Alberto Xavier como uma “doutrina formalista do Direito Tributário”, segundo a qual o princípio da legalidade seria “uma forma de garantia de uma segurança jurídica quase absoluta, mediante previsão, na lei, de uma descrição objetiva do tipo tributário”¹⁰. Essa assertiva, todavia, representa apenas parte da função e relevância da legalidade no sistema tributário brasileiro. Essa insuficiência é suprimida, em nosso pensar, com a contribuição do Professor Souto ao debate.

1.2. A legalidade isonômica e a relevância dos padrões legais

De certo modo, extrai-se da teoria de Alberto Xavier, uma contraposição entre igualdade e legalidade, assim entendidos como os aspectos material e formal, respectivamente, do Estado de Direito. Ainda que não se oponham necessariamente, tampouco há uma relação de imbricamento: a legalidade

⁷ Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 343.446-SC, Plenário, j. 20/03/2003, D.J. 04/04/2003.

⁸ GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 147.

⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. Segurança jurídica e sociedade de risco. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito tributário**. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p.255-267 (256-257, 262).

¹⁰ ROCHA, Sergio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (coord.). **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 219-264 (237).

seria, para o autor, o único modo disponível para a realização da justiça decorrente do princípio da igualdade. Isso porque, para o autor, somente à lei caberia definir, dentre as materialidades possíveis de exteriorização da capacidade contributiva, quais deverão ser submetidas à tributação, em prestígio à segurança jurídica¹¹. É a partir dessa oposição entre formal e material que, em prol do segundo, se poderia aventar – como seguiu parcela da doutrina – a mitigação do primeiro.

Nesse ponto, a contribuição do Professor Souto é digna de nota. Consciente do papel estruturante desempenhado pela igualdade no sistema constitucional brasileiro, identificou que todos os direitos e garantias individuais previstos na Constituição estão, de uma forma ou de outra, a serviço da igualdade¹². Daí a expressão “legalidade isonômica”, por ele cunhada, a qual evidencia a relevância dos padrões legais como critérios com base nos quais os contribuintes deverão ser diferenciados. Afinal, a eleição de qualquer critério de discriminação não presente na lei significará relevante prejuízo à igualdade – ou seja, ao aspecto material do Estado de Direito. Isso porque, no final das contas, os contribuintes organizam seus negócios de modo a observar os padrões estabelecidos na legislação, isto é, com base nos critérios que a lei ordinária estabelece como fundamento da diferenciação entre aqueles que deverão pagar impostos – e em qual montante – e aqueles que nada deverão ao Estado.

A lei exprime, por sua vez, as generalizações levadas a efeito pelo Poder Legislativo para a realização da igualdade na aplicação do direito tributário. Em outras palavras, é na lei em sentido estrito que residem os padrões eleitos pelo legislador tributário para aferimento da capacidade contributiva, de forma tal que é apenas com base neles que poderá a Administração levar a efeito diferenciações e distinções entre contribuintes¹³. Trata-se, por assim dizer, de uma nova perspectiva da legalidade que passa a interagir intensamente com a igualdade¹⁴. E a igualdade, em matéria tributária, aplica-se com igual relevância a todas as espécies tributárias, e não apenas aos impostos, tampouco às normas com função predominantemente fiscal. Em outras palavras, a contribuição do Professor Souto, que reconheceu na igualdade uma função estruturante na Constituição Federal de 1988, não deixa dúvidas quanto à aplicabilidade de sua legalidade isonômica a todas as formas de exercício do poder de tributar, seja com relação às contribuições, seja no âmbito da extrafiscalidade.

¹¹ Cf. XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 9-11.

¹² Cf. BORGES, José Souto Maior. A isonomia na Constituição Federal de 1988. In: **Revista de Direito Tributário**, vol. 64, p. 8-19 (13).

¹³ Cf. DIAS, Karem Jureidini. **Fato tributário**. Revisão e efeitos jurídicos. São Paulo: Noeses, 2013, p. 42.

¹⁴ Cf. BORGES, José Souto Maior. A isonomia na Constituição Federal de 1988. In: **Revista de Direito Tributário**, vol. 64, p. 8-19 (14-15).

Sob a perspectiva da legalidade isonômica, coloca-se, então, a questão acerca do ponto até o qual a Administração pode avançar na concreção dos padrões legais por meio de regulamentos. Em verdade, a competência regulamentar da Administração está limitada à realização de juízos de legalidade¹⁵, isto é, a atribuição de sentidos dentro da baliza da linguagem empregada na lei em sentido formal. Daí por que juízos de legalidade são sindicáveis, podem ser controlados justamente a partir da sua aderência, ou não, às balizas postas pela lei. Doutro lado, tratando-se da incidência tributária, é defeso à Administração o exercício de juízos de conveniência e oportunidade, tipicamente discricionários e, portanto, sujeitos a um controle significativamente menos intenso. Isso porque não são reconduzíveis a padrões legais, mas sim às prioridades da Administração num determinado momento¹⁶.

Tais considerações demonstram que, em verdade, a decisão do STF sobre a contribuição ao SAT não representou uma ruptura com a estrita legalidade. Ao contrário, apenas reforçou a possibilidade dos juízos de legalidade, sem que isso representasse a abertura para o exercício de juízos de conveniência e oportunidade. Afinal, reconheceu-se que os decretos representariam regulamentos *intra legem*, isto é, o exercício de densificação normativa pela Administração, sempre dentro das balizas postas na lei ordinária, as quais, inclusive, demonstram que regulamentos *intra legem* dizem respeito, justamente, a juízos de legalidade, e não de conveniência e oportunidade; logo, desprovidos de discricionariedade.

2. A LEGALIDADE NA RECENTE JURISPRUDÊNCIA DO STF

Apresentada a contribuição do Professor Souto ao debate acerca da legalidade no sistema constitucional brasileiro, especialmente na matéria tributária, a atualidade e relevância de seu pensamento ficarão absolutamente evidentes se avaliadas recentes decisões do STF, que serão a seguir divididas em dois grupos. No primeiro, serão tratadas decisões que imprimiram significativa flexibilização à legalidade tal como posta na Constituição, pretensamente superando a estrita legalidade e propondo uma legalidade mais suficiente e menos estrita que permitira amplas delegações do Poder Legislativo ao Poder Executivo. No segundo grupo, serão tratadas decisões cujos efeitos, a despeito do reconhecimento da inconstitucionalidade de lei tributária, foram modulados pelo STF. Também nesse segundo ponto, a legalidade – porém numa acepção mais

¹⁵ Cf. GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/ aplicação do direito e dos princípios)**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 89-90; 161-162.

¹⁶ Cf. LAVEZ, Raphael Assef. Tipicidade fechada, determinação e cognoscibilidade: a legalidade entre conceitos “indeterminados” e cláusulas gerais. In: **Revista Direito Tributário Atual**, n. 43, p. 356-385 (383).

ampla, voltada à prescritividade e ao caráter deôntico do Direito – acaba sendo flexibilizada, o que também tem graves repercussões com relação à igualdade.

2.1. Delegações legislativas aos juízos de conveniência e oportunidade da Administração

Particularmente em duas ocasiões, a lei delegou ao Poder Executivo a competência para fixar alíquotas da Contribuição ao PIS/Pasep e Cofins. A Lei nº 10.865/04, em seu art. 27, § 2º, autorizou que o Poder Executivo modificasse as alíquotas das contribuições incidentes sobre receitas financeiras na sistemática não cumulativa, observados limites máximos determinados em lei. Já a Lei nº 9.718/98, em seu art. 5º, §§ 8º a 11, na redação dada pela Lei nº 11.727/2008, autorizou que o Poder Executivo fixasse coeficientes na redução das alíquotas específicas prevista em lei para o metro cúbico de álcool, podendo, inclusive, variar em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização, desde que observado o valor máximo previsto em lei.

Com relação à Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins incidentes sobre receitas financeiras, após inicialmente haver reduzido as alíquotas a zero mediante os Decretos nº 5.164/04 e 5.442/05, o Poder Executivo decidiu majorá-las para 0,65% e 4%, respectivamente, por meio do Decreto nº 8.426/15 – observado, portanto, o limite posto na lei. Já no caso das contribuições incidentes sobre a venda de álcool, com base no Decreto nº 7.997/13, as alíquotas específicas foram reduzidas em 8,33% para produtores e importadores e em 100% para distribuidores. Posteriormente, as alíquotas foram majoradas, de modo que deixou de haver qualquer redução para os produtores e importadores, enquanto a redução aplicável aos distribuidores estaria limitada a 40% das alíquotas específicas previamente estabelecidas em lei.

Ambas as situações chegaram ao STF¹⁷, que afastou a existência de violação à legalidade tributária prevista na Constituição. A análise da decisão revela uma acolhida, pelo relator Ministro Dias Toffoli, das novas teorias sobre a legalidade tributária¹⁸. De acordo com a posição prevalecente naqueles julgados, “acerca da legalidade tributária, é certo que, tradicionalmente, o Tribunal vinha pautando seu entendimento no sentido de que ela seria estrita ou fechada. (...) No exame do RE nº 343.446/SC, o Supremo Tribunal Federal sinalizou uma ruptura desse dogma”. Seguiu-se, portanto, a linha doutrinária que, diante do caso da contribuição ao SAT, identificou uma verdadeira mudança de rumo na jurisprudência do STF.

¹⁷ STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.277/DF, Plenário, j. 10/12/2021, DJe 25/03/2021 (vendas de álcool); Recurso Extraordinário 1.043.313/RS, Plenário, j. 10/12/2021, DJe 25/03/2021 (receitas financeiras).

¹⁸ GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento tributário**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 147.

O influxo do princípio da igualdade na determinação do conteúdo e das funções desempenhadas pela legalidade, particularmente na matéria tributária, permite reconhecer relevantes diferenças entre o caso da contribuição ao SAT e os dispositivos apreciados no recente julgamento. Naquela ocasião, como visto, a Administração exercera juízos de legalidade, isto é, a atribuição de sentidos dentro da baliza da linguagem empregada na lei em sentido formal. Em outras palavras, ao especificar o sentido da expressão “grau preponderante de risco”, a Administração praticou decisões interpretativas que, todavia, eram passíveis de controle à luz do dispositivo da lei formal que firmara as balizas para essa atividade. Nos casos das contribuições sobre receitas financeiras e vendas de álcool, a situação é completamente diferente. Faculta-se à Administração o exercício, no regulamento, de juízos de conveniência e oportunidade. E é justamente o exercício de juízos de conveniência e oportunidade pela Administração, em regulamento, que é rechaçado pela legalidade isonômica, já que – salvo exceções constitucionais expressas – caberá à lei, e somente à lei, fixar os padrões com base nos quais os contribuintes serão diferenciados e se sujeitarão ao recolhimento de tributos.

Tanto se trata de juízos de conveniência e oportunidade, que foi exatamente isso o que a Administração federal fez em 2015, ao majorar as alíquotas da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins sobre receitas financeiras. Naquela ocasião, a Receita Federal do Brasil publicou nota explicativa em que reconheceu, expressamente, a motivação arrecadatória para aquela majoração – em suas palavras, “para evitar abrir mão de importantes recursos para a seguridade social”¹⁹. Ademais, a expressa motivação arrecadatória da majoração coloca em dúvida o fundamento presente nos julgamentos de que a delegação se justificaria pela “otimização da função extrafiscal nas exações em questão”²⁰.

Em primeiro lugar, o exemplo das receitas financeiras é sonoro para demonstrar que a delegação legislativa à Administração do exercício de juízos de conveniência e oportunidade leva à faculdade de majoração de tributos, por decreto, com motivações exclusivamente arrecadatórias. Em segundo lugar, ao contrário da posição manifestada nos julgamentos, estando diante da função extrafiscal dos tributos, as questões relativas à legalidade, na perspectiva do influxo do princípio da igualdade, se tornam ainda mais relevantes. Em verdade, havendo a instrumentalização do tributo, voltada a fins extrafiscais, afasta-se do critério de diferenciação próprio da espécie tributária, adotando-se outro

¹⁹ Disponível em <https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2015/abril/nota-explicativa-sobre-o-decreto-no-8-426-2015>. Acesso em 30/06/2021.

²⁰ STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.277/DF, Plenário, j. 10/12/2021, DJe 25/03/2021 (vendas de álcool); Recurso Extraordinário 1.043.313/RS, Plenário, j. 10/12/2021, DJe 25/03/2021 (receitas financeiras).

critério voltado ao fomento da conduta pretendida ou ao desestímulo da conduta indesejada. É por essa razão que ainda mais crucial é a fixação e a observação dos critérios legais, não sendo possível, à luz da legalidade isonômica proposta pelo Professor Souto, delegar o exercício de juízos de conveniência e oportunidade à Administração para, por meio de decretos, determinar critérios para a incidência tributária.

2.2. Modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade e a prescritividade do Direito

Nos recentes julgados do STF, tem sido empregada, de forma reiterada, a modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade de leis tributárias. Assim, reconhece-se que determinada exigência tributária é contrária à Constituição; todavia, validam-se cobranças inconstitucionais anteriores à decisão, à publicação da ata de julgamento ou à publicação do acórdão. O uso indiscriminado desse tipo de ferramenta se revela inconsistente com o princípio da legalidade, inclusive na perspectiva isonômica proposta pelo Professor Souto.

Para tanto, é preciso abstrair da legalidade a própria prescritividade e caráter deôntico do Direito. Em outras palavras, legalidade, nesse sentido, refere-se à consideração de que o Direito estabelece consequências jurídicas aplicáveis quando verificadas certas condições previstas na hipótese normativa de comandos legais ou constitucionais. O Direito é, assim, objeto cultural que se manifesta por intermédio de linguagem prescritiva, conforme o princípio da imputação: dado o fato, deve ser a relação jurídica²¹. E sob essa premissa que a sociedade se organiza: confiando no Direito e, por conseguinte, na efetividade de suas consequências.

Ocorre que a modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade subverte a prescritividade do Direito. Isso porque é reconhecida certa exação como inconstitucional, deixando-se de aplicar, todavia, a consequência jurídica prescrita pelo Direito, que exigiria a recomposição patrimonial daqueles que se submeteram à lei inconstitucional, bem como a pronta extinção de procedimentos administrativos ou judiciais para a cobrança de tais tributos.

Especificamente sob a perspectiva da legalidade isonômica, a prática da modulação expõe problemas relacionados à consistência de sua aplicação e à adoção de critérios de diferenciação entre contribuintes que não encontram guarida na Constituição.

A aplicação é inconsistente quanto à hipótese e ao modo. Com relação à hipótese em que aplicada, a título exemplificativo, ora o STF considera que consolidação da jurisprudência de outros tribunais em sentido contrário à

²¹ Cf. DIAS, Karem Jureidini. **Fato tributário**. Revisão e efeitos jurídicos. São Paulo: Noeses, 2013, p. 2.

decisão não enseja a sua modulação, ora a considera como hipótese para tanto. Quando o STF decidiu em sentido diverso daquele sumulado pelo STJ no caso da isenção de Cofins das sociedades civis de profissão regulamentada, afastando a alegação de inconstitucionalidade da lei que a revogara, entendeu-se descabida a modulação, afinal a palavra final caberia ao STF, que ainda não se pronunciaria sobre aquele caso²². Quando o STF, igualmente em sentido contrário ao entendimento até então consolidado do STJ, decidiu pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, entendeu por modular os efeitos da decisão, dentre outras razões, pela jurisprudência consolidada em sentido contrário do STJ na matéria²³. Quanto ao modo de aplicação, proliferam-se os mais distintos critérios. No tocante ao marco temporal, adota-se ora a data da sessão²⁴, ora a data da publicação do acórdão²⁵. No tocante às exceções da modulação de efeitos, ora são ressalvadas apenas as impugnações judiciais, mas não administrativas; ora são ressalvadas impugnações judiciais e administrativas²⁶.

A falta de consistência apenas corrobora a percepção já tratada acima: a modulação de efeitos da decisão de inconstitucionalidade frustra a prescritividade do Direito e, assim, abandona padrões gerais de sua aplicação, resultando num casuísmo inconsistente que, à toda evidência, vulnera a igualdade. Isso porque, a partir dessas decisões, diferenciam-se contribuintes com base em critérios não prescritos pela Constituição, tampouco pela lei. Protege o direito do contribuinte que promoveu o litígio da matéria, mas deixa ao desamparo aquele que se dobrou à coercitividade da exigência inconstitucional do tributo e realizou o pagamento ou declarou-se, por vezes, devedor.

Esses exemplos apenas demonstram que, afastando-se da lei, aqui entendida no sentido mais amplo da prescritividade do Direito, deixam-se de lado critérios gerais para a diferenciação entre os contribuintes, redundando em discriminações casuísticas e arbitrárias.

CONCLUSÃO

A obra do Professor Souto encontra-se mais atual que nunca. Seus estudos fornecem bases sólidas para o enfrentamento de questões presentes no dia a dia dos tribunais brasileiros. Enquanto a jurisprudência inclina-se a uma “nova” legalidade, permitindo a delegação de juízos de conveniência

²² STF, Recurso Extraordinário 377.457/PR, Plenário, j. 17/09/2008, DJe 19/12/2008.

²³ STF, Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706/PR, Plenário, j. 13/05/2021.

²⁴ STF, Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706/PR, Plenário, j. 13/05/2021.

²⁵ STF, Recurso Extraordinário 851.108/SP, Plenário, j. 26/02/2021, DJe 20/04/2021.

²⁶ STF, Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706/PR, Plenário, j. 13/05/2021.

e oportunidade à Administração, desde que atendidos limites máximos firmados em lei, o reconhecimento do influxo do princípio da igualdade no conteúdo da legalidade bem demonstra que, fora dos padrões gerais fixados em lei, os contribuintes ficam sujeitos a critérios de diferenciação inconsistentes e, por conseguinte, discriminatórios.

A contribuição do Professor Souto para esse debate, ao reconhecer, na Constituição Federal, a “legalidade isonômica”, igualmente destaca a centralidade da prescritividade do Direito. Apenas quando aplicadas as consequências previstas pelo Direito, poderão os cidadãos organizar seus negócios e antecipar as condutas da Administração, sendo diferenciados com base em critérios consistentes e que encontram referibilidade na Constituição. Sob essa perspectiva, igualmente mostra-se problemática a modulação de efeitos nas decisões de inconstitucionalidade de leis tributárias. Deixando-se a aplicar a consequência prevista para a inconstitucionalidade, frustra-se a prescritividade do Direito e proliferam-se critérios inconsistentes por meio do qual se diferenciam contribuintes sem que haja, todavia, previsão constitucional ou legal para tanto.