

**RENATO RENCK**

***PARADIGMAS CONSTITUCIONAIS  
E LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR:  
O livre convencimento dos Magistrados  
contraposto à Constituição e ao art. 489 do CPC***

**2.<sup>a</sup>  
edição**

**2026**



**EDITORA**  
*Jus*PODIVM

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



**MALHEIROS  
EDITORES**

Presidente, apenas por coerência, esse é aquele caso em que houve, e me perdoem ao utilizar a expressão, “o atropelo” do recurso extraordinário, que, praticamente, já estaria definido a favor do contribuinte, do qual sou Relator, com o ajuizamento da ação declaratória de constitucionalidade. O Tribunal entendeu que, por tratar-se de um processo objetivo, prefere na ordem do julgamento. Fiquei vencido quanto à concessão. Devo ter ficado vencido, também, na primeira prorrogação por mais 180 dias. Peço vênica para manter-me fiel a essa concepção e votar no sentido do indeferimento de nova prorrogação. Que se venha a concluir o julgamento do recurso extraordinário no qual já formada maioria em favor do contribuinte.<sup>8</sup> (Grifamos)

O que causa certo espanto é o fato de o STF, ao admitir a discussão preferencial do novo processo, ter posto em dúvida sua própria decisão, a qual se resume em identificar o significado do conceito de “receita” para efeitos de incidência do PIS e da COFINS.

Ora, a questão é aparentemente singela. A União, aproveitando-se da aposentadoria do Min. Sepúlveda Pertence (que já havia antecipado seu voto favoravelmente à tese sustentada pelos contribuintes), ajuizou a ADC 18, pleiteando a declaração de constitucionalidade, com vistas a modificar a posição do Plenário por via de um possível voto contrário do novo Ministro. Por esta ação, a União quer incluir o ICMS na base de cálculo das contribuições em tela e pleiteia, ainda, um pedido liminar de suspensão dos processos em trâmite nas instâncias inferiores até a decisão final.

O Min. Marco Aurélio, na ADC 18, suscitou questão de ordem no sentido de primeiro continuar com o julgamento do RE 240.785 (que já estava concluso desde 1999). Foi invocado o art. 138 do Regimento Interno do STF, que prescreve: “Preferirá aos demais, na sua classe, o processo, em Mesa, cujo julgamento tenha sido iniciado”. Os demais Ministros, contudo, por maioria, decidiram no sentido de precedência do julgamento da ADC 18 em relação ao RE 240.785, ao fundamento de que o dispositivo regimental apontado faz menção à preferência entre processos da mesma classe, o que não ocorria no caso em tela.

Em que pese a existir, na época, a possibilidade de modificação do voto de um dos ministros do STF, isso gerou intenso clima de insegurança jurídica no País, uma vez que nos julgamentos deve haver coerência e um processo de configuração conceitual de forma consistente, principiologicamente justificado. O atendimento a esta plataforma de racionalidade constitui a base mínima de definição, posta na perspectiva de permanência das decisões que definem a significação de um tema tão relevante.

Contudo, levando este caso como precedente, cabe indagar sobre que grau de segurança jurídica podem ser aferidas as decisões a partir deste julgamento do STF. São casos que envolvem decisões relativas à tributação de uma mesma situação factual em que ora é definida (ou conceituada) de uma forma e logo a seguir é posta sob dúvida. Nesta linha de pensamento, indagamos: poderá o STF estabelecer segurança

---

8. STF, ADC 18, rel. Min. Celso de Mello, disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2565325> (acesso em 28.5.2013).

jurídica se seus ministros ficam em dúvida quanto aos limites dos significados dos conceitos que eles definiram praticamente numa mesma oportunidade?

A resposta às indagações foi de certa forma superada, depois de 15 anos da propositura da ação, num julgamento definitivo que restringiu seus efeitos exclusivamente à questão julgada no RE 240.785 – acima identificado. Esta matéria foi confirmada por repercussão geral reconhecida, em abril/2017.<sup>9</sup>

Oportuno apresentar uma questão paralela, relacionada com a que está sendo posta. Lembramos que as decisões do STF possuem a função precípua de pacificar determinado entendimento em matéria constitucional, e a decisão diz respeito, no caso deste estudo, à definição do que significam os termos utilizados na Constituição para identificar os pressupostos constitucionais de incidência tributária. Então, trata-se de saber o que significam os conceitos, identificar-lhes a essência ou o padrão metaempírico que compõe a inter-relação de elementos materiais de cada singularidade, a partir do existencial, conferindo-lhes estabilidade no tempo: é estabelecer sua substancialidade, formulando uma hipótese-base de compreensão e explicação do evento – receita tributada pelas contribuições citadas – pela qual deve ser identificado cada caso.

Dessa forma, no caso do que significa o termo “receita”, poderá haver dois conteúdos ou dois padrões de inter-relação de elementos constitutivos desta realidade? Nossa posição é no sentido de que se trata de um significado único atribuído a um mesmo conceito. Isso já impõe que, para aferir a segurança jurídica, não poderíamos admitir a dúvida que ficou expressa implicitamente na situação acima narrada e demorou mais de uma década para ser definida. Enquanto isso os contribuintes brasileiros tiveram seus patrimônios onerados por uma parcela que constitucionalmente, agora, foi reconhecida como indevida.

A propósito desta discussão cabem algumas indagações para efeito de compreensão e explicação mais detalhada. Não deveria ter havido identificação de um Ente determinando o padrão de relações de inteligibilidade do termo “receita” no contexto do sistema constitucional? Não deveriam, numa segunda etapa, ter sido aglutinados os elementos que compõem a receita no plano do núcleo de inteligibilidade, para conformar um padrão de relação de seus elementos a partir dos princípios jurídicos constitucionais em forma de sistema? Numa terceira etapa, não caberia a promoção da

---

9. Repercussão Geral no RE n. 835.818-PR, rel. Min. Marco Aurélio, recte.: União, proc.: Procurador-Geral da Fazenda Nacional, recda.: O V D Importadora e Distribuidora Ltda., advs.: José Machado de Oliveira e outro:

“COFINS – PIS – Base de cálculo – Crédito presumido de Imposto sobre circulação de Mercadorias e Serviços – Arts. 150, § 6º, e 195, inciso I, alínea “B”, da Carta da República – Recurso extraordinário – Repercussão geral configurada. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da constitucionalidade da inclusão de créditos presumidos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços/ICMS nas bases de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS.

“*Decisão*: O Tribunal, por unanimidade, reputou constitucional a questão. O Tribunal, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada – Min. Marco Aurélio, relator.”

integração dos elementos postos nas duas etapas precedentes na substancialidade de cada caso concreto, para delimitar objetivamente cada caso submetido à tributação?

Sem dúvida, trata-se de tema que, diante de uma Corte composta por juristas de escol, não poderia implicar questões que envolvem complexidade extrema que demande 15 anos para ser definida. Segundo nossa compreensão, não há justificação plausível para tomar mais de uma década para dar solução a questão tão singela, que durante esse tempo estava a violar os direitos e as garantias constitucionais dos contribuintes brasileiros. O que se mostra inexplicável é a demora em decidir tema que afeta tantos empreendimentos rentáveis e empregos no País e, para tanto, necessitam de segurança jurídica para impulsionar seus negócios.

A indefinição conceitual decorre da forma de interpretação posta na doutrina tributária nacional. Os eventos tributados são conhecidos há milênios no campo da linguagem natural e foram introduzidos no contexto constitucional tributário. São exatamente estes significados – com conteúdos materiais idênticos – que limitam o poder de tributar que, factualmente, terão que ser definidos objetivamente.

A propósito, lembramos que o metassistema constitucional – como agora reconhece a Suprema Corte – *limita originariamente a tributação ao patrimônio que o contribuinte tem de seu: basta fixar o que a lei determina para constatar a quem pertence o patrimônio que está sendo tributado*. O conceito de receita foi definido – nos dois acórdãos acima referidos – por um paradigma de racionalidade simples, que vincula cada prestador jurisdicional, permitindo que a confiabilidade jurídica, no âmbito da tributação, seja restabelecida. Esta decisão terá que ser expandida para o contexto da interpretação constitucional tributária para reconhecer que os demais pressupostos constitucionais de incidência tributária estão limitados a uma base de cálculo de um valor que integre o patrimônio do contribuinte.

Outro caso polêmico é a definição do termo “tarifa”, que foi objeto de ADC 9-6, procedente do Distrito Federal. A definição do termo “tarifa” fora pacificada em julgamentos de um grande número de processos na Suprema Corte, quando estava sob definição a contribuição a um Fundo de Desenvolvimento das Telecomunicações. Neste caso foi adotada uma definição conceitualmente justificada e valeu o que definem os dicionaristas como significado do termo “tarifa”.

Segundo decisões reiteradas, *tarifa* significa unicamente o valor pago pelo beneficiário dos serviços públicos delegados ao prestador de serviço. De forma expressa já haviam sido julgadas sentenças de casos específicos – como o Fundo Nacional de Telecomunicações – determinando a restituição dos valores correspondentes a uma parcela agregada à conta dos telefones destinada a um fundo, a partir da clara identificação do conceito de tarifa, entendendo que esta parcela – agregada ao valor do serviço – caracterizava uma contribuição.

A Medida Provisória 2.152-2, de 1.6.2001,<sup>10</sup> cerne da ADC 9-6, instituiu um acréscimo aos valores cobrados a título de pagamento de energia elétrica, praticamente nos

---

10. “Cria e instala a Câmara de Gestão da Crise de Energia Elétrica, do Conselho de Governo, estabelece diretrizes para programas de enfrentamento da crise de energia elétrica e dá outras providências”

mesmos moldes do que ocorrera com o Fundo Nacional de Telecomunicações. Este acréscimo era destinado a custear despesas adicionais compreendidas pelo plano governamental de racionamento de energia elétrica. Foi agregado, então, pela medida provisória citada, um valor que o usuário do serviço teve que pagar na conta de luz estranho à remuneração da atividade privada de produção e fornecimento de energia elétrica.

O STF simplesmente ignorou todos os seus julgados anteriores, superando o significado concreto do conceito “tarifa” adotado quando julgou a contribuição ao Fundo Nacional de Telecomunicações, para salvaguardar um plano de governo que foi denominado de “Seguro-Apagão”. Para tanto, alterou a compreensão do conteúdo de significação do termo “tarifa”, agregando-lhe um valor que até então a Corte havia (justificado por critérios objetivos) qualificado como *contribuição*. No entanto, o termo “tarifa”, significando valor pago por contraprestação de serviço público concedido, é absolutamente estável e concreto: tem um padrão definido de composição de elementos, tem um núcleo de materialidade explicitado que o compõe e se refere a uma situação substancial clara. Toda a questão foi superada pela Corte, que não prestigiou sua jurisprudência consolidada e não deu qualquer importância a todos estes aspectos, mostrando sua independência quanto ao que prescreve a Constituição, e formulou uma compreensão que dissimula uma aparente fundamentação.

Aqui apontamos, mais uma vez, a grande problemática da metodologia utilizada pela atual doutrina tributária nacional, que emprega um fragmento do conceito para moldar a realidade.

O STF simplesmente ampliou o conteúdo de significação do signo “tarifa” – historicamente definido – para admitir a cobrança pagando o alto preço de contrariar todos os seus julgados anteriores. Esta demonstração deixa claro que o STF não dá qualquer importância à estruturação conceitual que ele mesmo formulou: localiza-se aqui o núcleo duro do que configura a insegurança jurídica no plano da prestação jurisdicional tributária.

Dessa forma, abandonou o padrão que havia utilizado para definir historicamente o que significa o signo (tarifa) para dar-lhe significado diferente, agregando-lhe uma parcela estranha ao seu conteúdo. Enfatizamos, novamente, que a segurança jurídica está ancorada na estabilidade da significação dos termos que a Carta Constitucional utiliza para determinar os pressupostos de incidência tributária. A significação posta num padrão único de materialidade representa no tempo a consistência conceitual que estrutura e fundamenta a teoria jurídica como um todo sistematicamente posto. Trata-se do cerne fixo da hermenêutica constitucional, sem o qual não haverá estabilização teórica que fundamente a interpretação que ordena a prestação jurisdicional tributária.

A ementa da ação declaratória de constitucionalidade, ao enunciar seus elementos de justificação, enumera unicamente fundamentações econômicas, quando o caso está posto como deslinde jurídico constitucionalmente prescrito:

---

(DOU, Seção 1, Eletrônico, Edição Extra 4.6.2001, p. 1, publicação original, disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2001/medidaprovisoria-2152-2-1-junho-2001-338315-publicacaooriginal-1-pe.html>BRASIL. Câmara dos Deputados).

Ação declaratória de constitucionalidade – Medida Provisória n. 2.152-2, de 1.6.2001, e posteriores reedições – Arts. 14 a 18 – Gestão da crise de energia elétrica – Fixação de metas de consumo e de um regime especial de tarifação. 1. O valor arrecadado como tarifa especial ou sobretarifa imposta ao consumo de energia elétrica, acima das metas estabelecidas pela medida provisória em exame, *será utilizado para custear despesas adicionais*, decorrentes da implementação do próprio plano de racionamento, *além de beneficiar os consumidores mais poupadores*, que serão merecedores de bônus. Este acréscimo *não descaracteriza a tarifa como tal*, tratando-se de um mecanismo que permite a continuidade da prestação do serviço, com a captação de recursos que *têm como destinatários os fornecedores/concessionários do serviço* – Implementação, em momento de escassez da oferta de serviço, de política tarifária, por meio de regras com força de lei, conforme previsto no art. 175, III, da CF. (...).

4. Ação declaratória de constitucionalidade cujo pedido se julga procedente. (*Gri-famos*)

Como a ementa denota, não se trata do resumo de julgamento das regras constitucionais, mas da justificação de um plano político em que a Suprema Corte adotou a perspectiva que interessava à União, relegando a segundo plano a racionalidade jurídica e, em decorrência, sua credibilidade diante de toda a Nação. Deixou declarado literalmente que os signos – que têm significação clara e permanente – podem ser simplesmente desconsiderados pelos julgamentos, por via da ampliação do significado de seus termos.

Percebemos que no teor da decisão do Colegiado houve um espaço de debate para manter certa coerência com as decisões anteriores sobre o termo “tarifa”, aberto pelo voto do Relator (originário) pelo Min. Marco Aurélio, vencido:

Bem de ver é, pois, que de tarifa, *nomine* próprio, aqui não se cuida. De fato, a tarifa, remuneração de serviço, o preço público, tem como *marca indelével ser contraprestação* de serviço, qual bem o anotou Carlos Valder Nascimento (fls. 40). A própria inicial registra: “*Em verdade, o Supremo Tribunal Federal reconhece das características da tarifa: destinar-se a concessionárias bem como à remuneração dos serviços prestados*” (fls. 41).

Com efeito, observou o ilustre Min. Moreira Alves no RE n. 117.315-RS (RTJ 132/888):

“*E essa tarifa é o preço público que corresponde à contraprestação remuneratória por parte do usuário de prestação, pela concessionária, desse serviço público facultativo, o que implica dizer que é da essência dessa tarifa – como preço público que é – ter como destinatário o prestador do serviço, que, com ela, não só tem a justa remuneração de seu capital, mas também dispõe de recursos para o melhoramento e a expansão de seus serviços, bem como tem assegurado o equilíbrio econômico e financeiro do contrato.*

“*Se é da essência da tarifa – como preço público que é – ter como destinatário o prestador do serviço, que dela se torna proprietário para os fins aos quais ela visa por força do texto constitucional referido e então vigente, quer isso dizer que a sobretarifa, para ser um adicional da tarifa (e, portanto, também preço público), há de ter o mesmo destinatário – o prestador do serviço –, ainda que tenha por fim reforçar apenas uma das parcelas (como é o caso da relativa ao melhoramento e à expansão do serviço) que se levam em conta na fixação de seu valor.*”

Noutro passo de seu douto voto, o condutor do acórdão do Plenário, referindo-se à espécie então em julgamento, anotou (RTJ 132/888):

“Ora, não é isso o que ocorre com o adicional que a Lei n. 4.177/1962 permitiu fosse criado como sobretarifa da tarifa devida às concessionárias que realmente prestam os serviços de telecomunicações. Ao invés de essa sobretarifa se destinar a servir de acréscimo ao preço público remuneratório dos serviços prestados pelas concessionárias que os prestam aos usuários, e, portanto, ser um adicional dele, o que importaria tornar-se objeto também da propriedade da concessionária, embora com destinação certa a ser dada por ela (melhoramento e expansão de seus serviços), destinava-se ela, desde sua origem, a um *fundo público* (o FNT), cujos recursos de início eram aplicados pela EMBRATEL na forma prescrita pelo Plano Nacional de Telecomunicações, com prestação de contas ao Conselho Nacional de Telecomunicações, e depois passaram a constituir recursos da TELEBRÁS (...).

“Como se vê, desde sua origem essa sobretarifa não tinha a natureza de preço público, por lhe faltarem os requisitos essenciais deste: que o destinatário seja o prestador do serviço e que se tiver destinação específica com relação aos componentes que integram a tarifa – como sucede com o relativo ao melhoramento e expansão do serviço –, se destine aos serviços da própria concessionária, e não aos serviços de telecomunicações do País, prestados por outras concessionárias que não aquela a que está ligado o usuário.”

*E assim concluiu seu voto o ilustre Min. Moreira Alves: “4. Por não ter sido essa sobretarifa instituída por lei como as previsões legais necessárias, em decorrência de sua caracterização como imposto que sempre foi, tenho-a como inconstitucional desde sua origem, razão por que o acórdão ora recorrido, por haver reconhecido essa mesma inconstitucionalidade a partir apenas da edição da Lei n. 6.093/1974, que só a tornou mais evidente, não violou os dispositivos constitucionais invocados no recurso extraordinário (RTJ 132/889)”.*

Nesse sentido, sinalou o Sr. Min. Sydney Sanches (RTJ 132/896): “Sr. Presidente, não é sobrepreço, segundo me parece, *o adicional que se destina a terceiro que não recebeu o preço, porque não prestou o serviço*”. Ainda nessa mesma linha, observou o Min. Aldir Passarinho: “Sr. Presidente, o preço tem uma correspondência com o serviço prestado. Poderia haver uma denominação de sobrepreço apenas por uma inadequação de expressão ou por um acréscimo momentâneo para compensar aquele serviço prestado, e se justificaria ainda que ele fosse preço público, quer dizer, um pagamento na correspondência daquele serviço prestado (RTJ 132/896)”. (...). (*Grifamos*)

O Pleno do STF, no julgamento do RE 117.315-RS, nos termos do voto do Min. Moreira Alves, havia firmado o posicionamento de que é inconstitucional a cobrança de sobretarifa ao Fundo Nacional de Telecomunicações, sob a justificação de que contraria os princípios constitucionais da ordem tributária. Nesse caso, tomou a conta do telefone e destacou da conta o preço da sobretarifa. A esse propósito trazemos a ACO 408-0, de procedência de São Paulo, que traduz explicitamente a dissonância de posicionamento da Corte, já que nesse julgamento foi questionada a sobretarifa cobrada e destinada ao Fundo Nacional de Telecomunicações. Segue parte do teor do acórdão:

*Ementa:* Fundo Nacional de Telecomunicações – Sobretarifa declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal (RE n. 117.315, RTJ 132/873) – Ação julgada procedente,

apurando-se, em liquidação, o montante a restituir. (...). *Por ser o destinatário outrem que não a concessionária prestadora do serviço, e por ter essa sobretarifa destinação genérica como integrante de um fundo público cujos recursos se destinavam aos serviços de comunicações do País em geral, desde sua origem se apresentava ela como imposto sobre serviços de telecomunicações*, como se evidenciou paulatinamente com os destinatários e com as destinações diversas que as leis posteriores lhe vieram dar até que, posto de lado o artifício da nomenclatura que se lhe deu, *foi instituído o Imposto sobre Serviços de Comunicações pela mesma lei que extinguiu essa pseudotarifa* – Recurso extraordinário conhecido, mas não provido.<sup>11</sup> (Grifamos)

Esta decisão, mencionada no teor dos dois acórdãos, RE 117.315 e RTJ 132/873, serviu de paradigma para as que a sucederam naquela Corte, firmando jurisprudência pacífica acerca do tema até então.

Segue parte do voto do Relator, que identifica a questão de salvaguardar o plano governamental e expressamente põe de lado a metodologia de interpretação constitucional consagrada. Esta perda de identidade do STF como órgão constitucional pode ser demonstrada pelo voto do Min. Carlos Velloso (a seguir transcrito), cuja decisão é justificada e fundamentada a partir da “crise de energia elétrica”, e não do texto constitucional:

Sr. Presidente, reporto-me ao voto que proferi quando apreciamos o pedido da cautelar do teor seguinte: “(...) é preciso considerar, primeiro que tudo, que *atravessa o País séria crise de energia elétrica, decorrente de sua escassez*. É dizer, *a energia elétrica que temos vem de usinas hidroelétricas. Em razão da acentuada falta de chuvas, os reservatórios dessas usinas estão praticamente vazios. Teria havido imprevisão por parte de órgãos governamentais? Isto não interessa discutir aqui. Certo é que vivemos uma crise de energia elétrica. Essa é a situação de fato existente*”. (Grifamos)

No caso, a definição terá de ser dura: a Suprema Corte utilizou-se do poder a ela conferido para defender os direitos individuais e se valeu de forma arbitrária do princípio do livre convencimento atribuído aos magistrados para negá-los de forma impensável num Estado de Direito Democrático Republicano. Não há, neste caso, fundamento objetivo que respalde a decisão: foi adotada uma metodologia relativista de compreensão da verdade para fundamentar decisão jurídica que não se caracteriza como adequada à teoria constitucional tributária.

Esta decisão quanto à tarifa de eletricidade qualifica-se como mera opinião e justifica-se numa alegação vazia de conteúdo jurídico, afrontando o art. 93, IX, da CF. Nesta decisão, para alcançar seus fins, foi alterado o conteúdo já consagrado do termo “tarifa”, segundo os julgados anteriores, imposta a todos os tribunais, que tiveram que se retratar de suas decisões justificadas nos paradigmas consolidados pela própria Corte Suprema em casos idênticos. Então, cada julgador que utilizou um paradigma já consolidado – apoiado teoricamente em princípios fundamentais de Direito – teve

---

11. STF, Tribunal Pleno, RE 117.315-RS, rel. Min. Moreira Alves, j. 19.4.1990, DJU 22.6.1990, RTJ 132/873.

que formalmente reconhecer seu “erro” (ao se retratar) e adotar, no lugar de sua decisão racional, uma sem qualquer fundamentação real determinada pelo STF.

Por isso, consideramos imprescindível a desconstrução do paradigma do livre convencimento dos magistrados, *que permite tal pensar: impõe-se, pois, a reconstrução de paradigmas inerentes a uma hermenêutica que submeta a prestação jurisdicional tributária a uma metodologia interpretativa coerente, que vincule a interpretação jurisdicional a uma estruturação conceitual preservada no tempo como um patrimônio jurídico absolutamente intocável. É necessário que a prestação jurisdicional tributária se atenha, no mínimo, ao conteúdo de significação, concreta e contextualizada, consagrado nos signos de linguagem.* Para atingir tal objetivo faz-se necessário aplicar cientificamente o art. 489 do CPC de 2015, operando exclusivamente uma interpretação vinculada ao existencial.

Outro caso, na sequência, envolve a determinação do conteúdo de significação do termo “renda” auferida pelas empresas, que está subjacente à circulação da economia mundial por intermédio das Bolsas de Valores, respaldadas num processo de apuração contábil de lucro ou renda definido e tecnicamente formulado. A constatação do que é lucro – que se consagra quase como um sinônimo de renda – está universalmente reconhecida por normas internacionais de Contabilidade, inclusive adotadas pela legislação pátria. Por outro lado, igualmente, a identificação da expressão “renda tributável” está consolidada por uma teoria jurídica estruturada e por metodologia justificada no direito patrimonial, embasada em fatos concretos, por uma epistemologia justificada do conhecimento.

Tal situação mostra que existe o procedimento científico de construção de uma linguagem representacional que explica o que é renda, mas não foi utilizado pelo STF no RE 201.465-6-MG,<sup>12</sup> o qual, diga-se de passagem, decidiu o caso através de meras conjecturas injustificadas e não fundamentadas. Isso indica que a maioria dos ministros que compunha a Corte nessa oportunidade ou não sabia o que é lucro ou não teve empenho em examinar tecnicamente a questão para reconhecer o direito dos contribuintes, envolvendo inúmeros casos no País.

Citamos, para tanto, o comentário da decisão do Min. Marco Aurélio no RE 16.772-9-RS, num trecho de julgado que, se observado como paradigmático, deveria ter modificado a decisão quanto ao significado do termo “renda” em favor do contribuinte:

Realmente, a flexibilidade de conceitos, o câmbio do sentido destes, *conforme os interesses em jogo, implicam insegurança incompatível com o objetivo da Carta, que, realmente, é um corpo político*, mas o é ante os parâmetros que encerra e estes não são imunes ao real sentido dos vocábulos, especialmente os de contornos jurídicos. Logo, não merece agasalho o ato de dizer-se de colocação, em plano secundário, *de conceitos consagrados, buscando-se homenagear, sem limites técnicos, o sentido político das normas constitucionais.*<sup>13</sup> (Grifamos)

12. STF, Tribunal Pleno, RE 201.465-6-MG, rel. Min. Marco Aurélio, j. 2.5.2002, DJU 17.10.2003.

13. STF, Tribunal Pleno, RE 166.772-9-RS, rel. Min. Marco Aurélio, DJU 16.12.1994, p. 34.896.

Cada pessoa que se comunica no plano do senso comum sabe que cada termo – ou signo – significa algo. Sem haver um significado o signo não se caracteriza como signo, pelo fato de não se referir a algo. Para reforçar este entendimento lembramos as discussões postas nos capítulos anteriores nas quais buscamos demonstrar que o signo em forma de conceito representa algo concreto, refere-se a algo substancial. Esta concretude requer um nome específico relativo a toda situação substancial na qual se encontra configurado determinado padrão de conformação estável definido por um núcleo de materialidade.

Apesar disso, a maioria dos ministros da Suprema Corte, diante da definição do que é *renda*, afirmou que os constituintes – ao empregarem o termo – utilizaram um signo que não tem qualquer significado: concluíram que não existia um núcleo de relações entre elementos organizados por princípios que indicasse materialidade e substancialidade denominado como *renda*. Justificados nesta decisão, decidiram que o conteúdo do termo pode ser livremente estipulado pelo legislador.

Trata-se do caso decidido no RE 201.465-6-MG, supracitado, onde entenderam que o termo “renda” não tem significação jurídica concreta, cabendo ao legislador definir o que está compreendido nesse conceito. Tal posição vencedora seguiu a linha de pensamento do voto do Min. Nelson Jobim, Relator para o acórdão, o qual adotou, como nos casos acima criticados, a matriz de racionalidade metafísica (niilista), que permite a relativização dos conceitos.

Afirma o Min. Nelson Jobim, de forma literal e sem qualquer preocupação com a racionalidade conceitual que deve informar uma teoria que justifique as decisões inerentes à prestação jurisdicional tributária:

A técnica legal para a determinação do lucro real tributável é a da enumeração taxativa (a) dos elementos que compõem o lucro líquido do exercício e (b) dos itens que devem ser a este adicionados e abatidos. O “Balanço Fiscal” e o “Balanço Contábil” são diferentes porque o chamado lucro real, base de cálculo do Imposto de Renda, não é a mesma coisa que lucro líquido do exercício. (...) vê-se, desde logo, que *o conceito de lucro real tributável é puramente legal e decorrente exclusivamente da lei, que adota a técnica da enumeração taxativa*. Isso tudo demonstra que o conceito de lucro real tributável é um conceito decorrente da lei. *Não é um conceito ontológico, como se existisse, nos fatos, uma entidade concreta denominada de “lucro real”*. Não há um lucro real que seja ínsito ao conceito de renda, como quer o Ministro-Relator ao afirmar que “(...), desconsiderar-se (...) a inflação do período agride (...) o conceito de renda (...)”. (*Grifamos*)

O Ministro, buscando amparo na doutrina, refere:

O conceito de renda, para efeitos tributários, é o legal. (...) o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador, segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação. Pretendem que a inflação efetiva deva ser, em qualquer hipótese e mesmo sem permissão legal, objeto de dedução para apuração do lucro real.<sup>14</sup>

---

14. Aliomar Baleeiro, *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2000, p. 284.

Como podemos constatar, tanto a doutrina como o STF relativizam o conceito de renda, que equivale ao lucro tributável, universalmente identificado como um acréscimo de patrimônio concretamente auferido pelo contribuinte a partir de critérios reais. O STF avançou todos os limites imagináveis que regem os atos de legislar e da linguagem em geral, cometendo a irracionalidade de afirmar que o termo “renda” não tem qualquer significado no contexto constitucional tributário. Ora, se o termo não tem significado, não tem materialidade definida que possa se prestar para impor limites constitucionais ao poder de tributar: não tem substancialidade para determinar a capacidade contributiva, porque nada identifica, e, como tal, não poderia ser adotado como algo economicamente real que indique a base de cálculo de um imposto.

Na verdade, o STF, para negar o direito ao contribuinte, retirou do signo seu caráter de identificação da realidade concreta, na qual está ancorada a limitação ao poder de tributar. Dessa forma, demonstramos claramente que a Suprema Corte – neste caso como nos demais acima criticados – entende irrelevante proteger os direitos e garantias do contribuinte. Na definição da questão promoveu uma fragmentação e levou em conta uma parcela da realidade, qual seja, o interesse na União em manter a arrecadação decorrente do Imposto sobre a Renda, e desconsiderou todos os direitos e garantias individuais do contribuinte. Afirma, quase literalmente, que não há qualquer limite ao poder de tributar quando reconhece que o legislador pode estabelecer o que bem entende. Diante desse contexto, deixamos ao leitor a seguinte indagação: os direitos individuais dos contribuintes foram considerados?

Realçamos que essa decisão aplicou a estrutura conceitual kantiana subjacente à teoria jurídica nacional tributária. Kantianamente, não há necessidade de a verdade se ater ao real: cabe ao “sujeito transcendental”, valendo-se da “reta razão”, definir subjetivamente o que é verdade. Contudo, caberia ainda, indagar se esta decisão quanto ao Imposto sobre a Renda pode ser qualificada como justificada pela reta razão de pensar. Oportuno referir o que diz Perelman ao fazer um comentário radical ao dualismo kelseniano que está subjacente às fundamentações da teoria do Direito Tributário nacional:

Se se adota o dualismo kelseniano, que é também o de Hägeström, deve-se *renunciar à ilusão da razão prática em todos os domínios, e não somente em Direito. (...) mas, então, pode-se falar seriamente em uma decisão razoável, de um julgamento bem motivado, de uma escolha fundamentada, de uma pretensão fundamentada?* E se semelhantes asserções não forem mais do que *racionalizações destinadas a enganar os ingênuos, exprimiriam a toda a vida social alguma coisa que não relações de força?* E a filosofia prática serviria a outra coisa senão *para cobrir com um manto de respeitabilidade aquilo que os interesses e paixões impõem pela coerção?* Parece-me que *todos os paradoxos da Teoria Pura do Direito, bem como todas as suas implicações filosóficas, derivam de uma teoria do conhecimento que não atribui valor senão a um saber incontroverso.*<sup>15</sup> (Grifamos)

---

15. Chaïm Perelman, *A Teoria Pura do Direito e a Argumentação*, trad. de Ricardo R. de Almeida, disponível em [http://www.puc-rio.br/sobrepuc/dpto/direito/pet\\_jur/c1perelm.html](http://www.puc-rio.br/sobrepuc/dpto/direito/pet_jur/c1perelm.html) (acesso em 28.5.2013).

As indagações e a indicação de Perelman conseguem colocar em xeque tanto os postulados kelsenianos adotados pelo Positivismo Lógico-Formalista, inteiramente fundados nos dados da experiência imaginária do julgador, como os encadeamentos de linguagem pelos quais um conceito abstrato justificaria outro de mesma natureza. É este o esquema de racionalização que está explícito nas decisões acima criticadas.

Destacamos que a experiência subjacente à filosofia kantiana não implica um saber incontroverso, fundado em dados da experiência e em prova demonstrativa. A experiência a que se refere Kant, conforme citado por Perelman, é a subjetiva, configurada no plano da interpretação mística, psicologicamente colhida pelo intérprete e por isso absolutamente maleável.

Kant segue a linha filosófica sustentada na racionalidade suprassensível de Descartes, cuja teoria se justifica na separação da inteligibilidade humana em duas partes distintas: a razão e os sentidos. Para Edgar Morin:

A nossa coisificação dos seres vivos provém de um refinamento bárbaro. Já não são a magia nem a religião que desnaturam a realidade da vida. É a desintegração das qualidades de ser, de indivíduo, de sujeito, cujos únicos resíduos são algoritmos e moléculas.<sup>16</sup>

Feita a proposta de desconstrução teórica, que será colocada em todo o estudo, propomos a troca do processo epistemológico, unificando a Metafísica e a Empíria, formando a base teórica e conceitual para uma terceira matriz de racionalidade – a Fenomenologia Hermenêutica. Nesta matriz, a situação existencial concreta, em cada caso, além de constituir o centro da definição, institui o limite e o foco preponderante da decisão, sem prejuízo de operar também no plano transcendental da composição dos padrões imateriais e formais.

Nesse delinear, levando em conta as inconsistências configuradas nas decisões acima criticadas, é imperioso promover a construção de uma hermenêutica constitucional tributária com justificação filosófica prévia, para estruturar a forma de constatar os eventos concretos contidos em termos como *renda*, *mercadoria*, *receita*, *não cumulatividade* etc. Relembremos que o contribuinte, quando entra em cena, traz para o âmago da interpretação e da aplicação jurídica os núcleos existenciais humanos, que constituem direitos e garantias individuais do homem, ancorados em eventos, destacando-se entre estes os direitos à liberdade e à propriedade sobre seus bens.

Desse modo, calha o que refere Edgar Morin quanto ao desprezo ao indivíduo por meio do “abstracionismo delirante”, que está nitidamente configurado nas decisões judiciais acima criticadas: “Há um mundo entre as necessidades da abstração e o abstracionismo delirante que se autojustifica ao escapar às aparências ‘ingênuas’, perdendo contato com o mundo dos fenômenos, ignorando o indivíduo, desprezando a noção de vida”.<sup>17</sup>

16. Edgar Morin, *O Método 2: Vida da Vida*, 4ª ed., trad. de Marina Lobo, Porto Alegre, Sulina, 2011, p. 431.

17. Idem, *ibidem*.

Lembramos, nesta cena, a lição de Douglas e Motta, que não foi levada em conta nas decisões criticadas:

Os direitos individuais representam um conjunto de limitações do Estado em face das pessoas que com ele se relacionam. Pode-se dizer que é um conjunto de direitos que a si se reservam os titulares do poder no momento em que criam o Estado. Assim, ao redigirem a Constituição, estabelecem limites ao ente que estão criando. Estes limites recebem diversas designações: direitos fundamentais, direitos individuais, liberdades públicas, liberdades fundamentais, direitos públicos subjetivos etc. Direitos inatos ou naturais são os que decorrem da própria natureza humana, também chamados de direitos humanos ou direitos fundamentais do homem.<sup>18</sup>

A pessoa, ao nascer, traz consigo direitos que não podem ser relativizados e muito menos banalizados por justificativas dissimuladoras, que hierarquizam o interesse público sobre o particular. A esse propósito lembra-se a retórica de Kelsen, que está na base da dogmática jurídica tributária e que confere poder aos Estados para definir os limites das garantias constitucionais, dando ênfase ao *sistema de controle*:

Contra as muitas censuras que se fazem ao sistema democrático – muitas delas corretas e adequadas –, não há melhor defesa senão a da instituição de garantias que assegurem a plena legitimidade do exercício das funções do Estado. Na medida em que se amplia o processo de democratização, deve-se desenvolver também o sistema de controle.<sup>19</sup>

A liberdade do cidadão e o sistema de controle da ação do Estado são estabelecidos na Constituição, e para serem legítimos não podem se neutralizados. Aqui se insere a lógica do complexo, tema que gradativamente será realçado nas partes que seguem.

A propósito, vale registrar a passagem provocativa do texto de Häberle sobre a realidade constitucional e a forma de interpretar a Constituição, a partir da teoria kelseniana, já sinalizando para a necessidade de modificar paradigmas para não caracterizar um princípio de julgamento que vetorizasse as decisões em favor do Fisco em caso de dúvidas:

*Não se conferiu até aqui maior significado à questão relativa ao contexto sistemático em que se coloca um terceiro (novo) problema relativo aos participantes da interpretação, questão que, cumpre ressaltar, provoca a práxis em geral. Uma análise genérica demonstra que existe um círculo muito amplo de participantes do processo de interpretação pluralista, processo, este, que se mostra muitas vezes difuso. Isto já seria razão suficiente para a doutrina tratar de maneira destacada esse tema, tendo em vista, especialmente, uma concepção teórica, científica e democrática. A teoria da interpretação constitucional esteve muito vinculada a um modelo de interpretação de uma “sociedade*

18. William Douglas e Sylvio Motta, *Direito Constitucional*, 6ª ed., Rio de Janeiro, Impetus, 2000, p. 32.

19. Hans Kelsen, “Wesen und Entwicklung der Staatsgerichtsbarkeit”, *VVDStRL* 5/80-81, 1928 (cf. também a tradução italiana de Carmelo Geraci, “La garanzia giurisdizionale della Costituzione”, in *La Giustizia Costituzionale*, Milão, 1980, p. 144 – pp. 201-203).

fechada”. Ela reduz, ainda, seu âmbito de investigação, na medida em que se concentra, primariamente, *na interpretação constitucional dos juízes e nos procedimentos formalizados*. Se se considera que uma teoria da interpretação constitucional deve encarar seriamente o tema “Constituição e realidade constitucional” – aqui se pensa na exigência de incorporação das Ciências Sociais e *também nas teorias jurídicas funcionais, bem como nos métodos de interpretação voltados para atendimento do interesse público e do bem-estar geral* –, então, *há de se perguntar, de forma mais decidida, sobre os agentes conformadores da “realidade constitucional”*.<sup>20</sup> (Grifamos)

---

20. Peter Häberle, *Hermenêutica Constitucional, a Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição: Contribuição para a Interpretação Pluralista e Procedimental da Constituição*, trad. de Gilmar Ferreira Mendes, Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris Editor, 1997, pp. 11-12.

## PARTE II

# HISTÓRIA DO PENSAMENTO FILOSÓFICO NA PERSPECTIVA DE UMA EPISTEMOLOGIA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA

*1. Das Matrizes de Racionalidade. 2. As Fronteiras entre a Ciência, a Metafísica e a Mística. 3. Os Pré-Socráticos. 4. Sócrates, Platão e Aristóteles. 5. A Escolástica Cristã. 6. A Renascença e as Bases do Surgimento do Cidadão. 7. De Descartes a Hegel. 8. A Liberdade e a Herança Histórica da Filosofia. 9. Conformação Científica dos Paradigmas. 10. A Fenomenologia.*