

CENTRO UNIVERSITÁRIO DO PARÁ
ÁREA DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO

Luísa Mendes Francês

**SEGURANÇA JURÍDICA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA MUDANÇA DE
REGIME DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DAS EMPRESAS: a Lei nº
13.670/2018 diante dos princípios constitucionais da tributação**

Belém

2019

Luísa Mendes Francês

**SEGURANÇA JURÍDICA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA MUDANÇA DE
REGIME DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DAS EMPRESAS: a Lei nº**

13.670/2018 diante dos princípios constitucionais da tributação

Trabalho de Curso (TC) apresentado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, do Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA).

Orientador: Prof. Dr. Sérgio Fiuza de Mello Mendes Filho.

Belém

2019

Luísa Mendes Francês

**SEGURANÇA JURÍDICA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA MUDANÇA DE
REGIME DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DAS EMPRESAS: a Lei nº**

13.670/2018 diante dos princípios constitucionais da tributação

Monografia apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de bacharel em Direito do
Centro Universitário do Estado do Pará
(CESUPA).

Data da defesa: ___/___/___

Conceito: _____

Banca Examinadora:

_____ - Orientador

Prof. Dr. Sérgio Fiuza de Mello Mendes Filho

Centro Universitário do Estado do Pará

_____ - Examinador (a)

Centro Universitário do Estado do Pará

Aos meus pais.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, meu fiel companheiro ao longo desta trajetória, por sempre iluminar os meus passos e tornar possível a concretização deste grande sonho de infância.

Aos meus amados pais, Hélder e Lila, por todo o amor incondicional, por acreditarem em mim e me apoiarem em todas as minhas decisões. Sou eternamente grata por todas as possibilidades a mim oferecidas. Sem vocês e na confiança que depositam em mim, esta conquista não seria possível!

Ao meu irmão Lucas e minha cunhada Lorena que, sempre tão calmos, me mostram que a vida pode ser mais leve diante das dificuldades.

Às minhas avós e meu avô pelo incentivo constante e vibração por cada conquista.

Aos meus primos pela compreensão e torcida desde sempre.

Ao meu namorado Alexandre Menezes por toda compreensão, paciência e cuidado comigo ao longo de todos esses anos.

Ao meu querido orientador Sérgio Mendes Filho, que me acolheu desde o 8º semestre na elaboração do pré-projeto e não mediu esforços para me ajudar e me acalmar. A ele, toda a minha admiração!

A todos os amigos que conquistei na graduação, em especial a Carolyne Jacob, Fabiana Sabino, Lara Brito, Luisa Martins, Mayara Alencar e Paulo Henrique Santana, que sempre estiveram comigo nos momentos bons e ruins desde o início dessa jornada. Obrigada pelos conselhos, risadas e por tornarem o caminho mais leve.

A todos os funcionários e professores do Centro Universitário do Estado do Pará, minha segunda casa durante esses cinco anos, por todo o suporte e ensinamentos transmitidos que certamente ultrapassaram as barreiras da sala de aula.

“Que os nossos esforços desafiem as impossibilidades. Lembrai-vos de que as grandes proezas da história foram conquistas daquilo que parecia impossível.”

(Charles Chaplin)

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF – Constituição Federal

CIESP – Centro das Indústrias do Estado de São Paulo

CPP – Contribuição Previdenciária Patronal

CPRB – Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta

CTN – Código Tributário Nacional

FIESP – Federação das Indústrias do Estado de São Paulo

MP – Medida Provisória

PBM – Plano Brasil Maior

RE – Recurso Extraordinário

REINTEGRA – Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras

RESP – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TRF – Tribunal Regional Federal

RESUMO

A presente monografia visa analisar em que medida a reoneração da folha de pagamento compromete a plena realização do princípio da segurança jurídica. Para cumprir adequadamente esta finalidade, o trabalho foi organizado em três capítulos, a partir de uma pesquisa doutrinária e jurisprudencial, a fim de demonstrar as controvérsias existentes acerca da temática proposta. No primeiro capítulo, foi feita uma análise minuciosa para explicar em que contexto a reoneração foi implementada no Brasil e quais os impactos ocasionados frente à inobservância da opção irretratável até então existente. Somado a isso, algumas decisões judiciais foram selecionadas para esclarecer de que forma a matéria está sendo apreciada no âmbito dos Tribunais Regionais Federais ante a insatisfação dos contribuintes após a alteração concretizada pela Lei nº 13.670/2018. Em seguida, buscou-se investigar como o princípio da segurança jurídica se apresenta na seara tributária, demonstrando que são inúmeras as maneiras pelas quais é possível respeitá-lo ou violá-lo. Para melhor compreender tal afirmação, tornou-se imprescindível adentrar em algumas temáticas, tais como: planejamento fiscal, praticabilidade tributária, princípio da anterioridade, direito adquirido, ato jurídico perfeito, dentre outras. Após o esclarecimento de tais conceitos, no terceiro capítulo pretendeu-se relacioná-los com o contexto suportado pelos contribuintes após a reoneração da folha, a fim de compreender até que ponto esta medida pode ser considerada válida. Constatou-se ao final da presente monografia que a negligência à opção irretratável feita pelas empresas representou uma violação ao princípio da segurança jurídica nas suas mais diversas facetas, sendo inconcebível que o Fisco, na busca incessante por uma matriz arrecadatória mais generosa, viole direitos e garantias dos contribuintes e, por consequência, contrarie os princípios constitucionais tributários.

Palavras-chave: Reoneração da folha de pagamento. Segurança Jurídica. Planejamento Tributário. Praticabilidade. Proteção da Confiança. Arrecadação Tributária.

ABSTRACT

This monograph aims at analyzing the extent to which payroll reimbursement undermines the full realization of the principle of legal certainty. To adequately fulfill this purpose, the study was organized in three chapters, based on a doctrinal and jurisprudential research, in order to demonstrate the controversies about the proposed theme. In the first chapter, a thorough analysis was carried out to explain in what context the reoperation was implemented in Brazil and what the impacts caused by the non-observance of the previously unrecoverable option. In addition, some court decisions were selected to clarify how the matter is being assessed in the Federal Regional Courts before taxpayers' dissatisfaction after the amendment made by Law 13.670/2018. Next, we sought to investigate how the principle of legal certainty is presented in the tax field, demonstrating that there are innumerable ways in which it is possible to respect or violate it. To better understand this statement, it became imperative to enter into some themes, such as: tax planning, practicability, principle of precedence, acquired right, perfect legal act, among others. After clarifying these concepts, in the third chapter we tried to relate them to the context supported by the taxpayers after the reoperation, in order to understand to what extent this measure can be considered valid. It was found at the end of this monograph that the neglect of the irreversible option made by the companies represented a violation of the principle of legal certainty in its various facets, and it is inconceivable that, in the incessant search for a more generous collection, it violates rights and taxpayers' guarantees and, consequently, contrary to the constitutional and tax principles.

Keywords: Payroll reoperation. Legal Certainty. Tax Planning. Practicability. Protection of Trust. Tax Collection.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL À CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA	13
2.1 O contexto de criação do Plano Brasil Maior e a desoneração da folha de salários em 2011 nacional.....	13
2.2 A Lei nº 13.670/18 e os seus efeitos no recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta.....	17
2.3 A análise jurisprudencial acerca da manutenção do recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta.....	19
3 SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	26
3.1 O contexto da insegurança jurídica em meio à sociedade de riscos.....	26
3.2 Os fundamentos do princípio da segurança jurídica.....	28
3.3 O alcance da proteção e promoção do princípio da segurança jurídica.....	32
3.4 Princípio da legalidade, irretroatividade e anterioridade.....	35
3.5 Noções acerca do planejamento tributário e sua interface ao princípio da segurança jurídica.....	38
3.6 Os limites da praticabilidade tributária frente aos direitos dos contribuintes.....	41
4 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS FACE À REONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO	44
4.1 O princípio da anterioridade tributária em contraponto ao prazo razoável de transição.....	44
4.2 A relevância do planejamento tributário em detrimento dos anseios do Fisco.....	46
4.3 A desvirtuação da praticabilidade tributária para fins arrecadatórios e a aplicação na Lei nº 13.670/2018.....	50
4.4 A natureza da reoneração da folha de pagamentos sob a análise da inobservância do direito adquirido e ato jurídico perfeito.....	54
4.5 A atuação do Poder Legislativo e Judiciário no contexto da reoneração da folha de pagamento.....	58
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	61
REFERÊNCIAS	64

1 INTRODUÇÃO

Em meio à crise vivenciada no Sistema Tributário Brasileiro, é cada vez mais notória a relação conflituosa existente entre Fisco e contribuinte. De um lado, evidencia-se a busca pelo aumento da arrecadação fiscal para fazer frente ao déficit orçamentário suportado pelo Estado. De outra sorte, é inegável o empenho do contribuinte na tentativa de reduzir a elevada carga tributária incidente sobre as suas atividades, sobretudo em um período de estagnação econômica que indiscutivelmente assola o país.

Este choque de interesses à primeira vista inconciliáveis restou demonstrado no Brasil por meio das consequências advindas da Greve dos Caminhoneiros instaurada em maio de 2018. À época, a redução do preço do óleo diesel foi uma das medidas encontradas pela União para pôr fim à paralisação. No entanto, como contrapartida a esta renúncia fiscal, tornou-se imprescindível a busca por meios alternativos capazes de mitigar a perda na arrecadação.

Por tal razão, a desoneração que ofertava ao contribuinte a opção pelo recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a folha de salários ou sobre a receita bruta, cedeu espaço à reoneração da folha de pagamento, implementada pela Lei nº 13.670/2018, sem, contudo, observar a opção irrevogável a perdurar durante todo o ano-calendário.

Diante disso, a presente monografia tem por objetivo compreender em que medida a inobservância à referida opção impacta no princípio da segurança jurídica e influencia no planejamento tributário das empresas, vez que, por outro lado, alega-se que a medida reoneratória é absolutamente legal sob o argumento de que, por ser um benefício fiscal, pode ser revogado a qualquer tempo, inclusive prevalecendo a opção pelo aumento da arrecadação tributária em detrimento de um regime mais benéfico para os contribuintes.

Para responder a tais problemáticas, o trabalho será organizado em três capítulos desenvolvidos por meio de pesquisas doutrinárias e jurisprudenciais.

O primeiro capítulo contará com uma análise histórica a fim de explicar no que consistiu a desoneração da folha de pagamentos para, posteriormente, demonstrar de que forma a reoneração impulsionada pela Lei nº 13.670/2018 alterou a sistemática no recolhimento da Contribuição Previdenciária. Para tanto, será realizado um recorte empírico da jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais com o intuito de revelar os argumentos autorizativos ou não à permanência no regime substitutivo em face da opção irrevogável outrora realizada.

Para restar evidente a complexidade do assunto a ser debatido, no segundo capítulo, será realizada uma análise dogmática dedicada a construir o conteúdo do princípio da segurança jurídica, de modo a apontar as questões que sustentam a problemática apresentada. Nesse contexto, serão indicadas as causas que corroboram para a instauração de um cenário permeado de instabilidades e, em seguida, serão explicados os institutos e princípios do Direito Tributário que servem a demonstrar o caráter multifacetado característico da segurança jurídica.

Esclarecidos estes pontos relevantes, no terceiro capítulo, cumpre relacioná-los e aplicá-los à nova realidade vivenciada pelos contribuintes frente à reoneração da folha de pagamento para constatar até que ponto esta medida concretizada pela União pode ser considerada válida em face das regras constitucionais e do Código Tributário Nacional.

Cumpre elucidar que a presente monografia não tem por objetivo esgotar o estudo acerca das alterações promovidas pela Lei nº 13.670/2018 em cada ramo empresarial. Para responder à problemática apresentada, a pesquisa terá como foco a análise da opção irretratável pela forma de recolhimento da Contribuição Previdenciária, para, à luz dos princípios constitucionais tributários, discutir acerca da tensão entre a liberdade dos contribuintes e eficiência fiscal no caso da aplicação da Lei nº 13.670/18.

2 DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL À CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA

2.1 O contexto de criação do Plano Brasil Maior e a desoneração da folha de salários em 2011

A crise financeira internacional instaurada em 2008 comprometeu consideravelmente o período de expansão econômica vivenciado pelo Brasil à época. Neste momento, em que pese os sucessivos momentos de estagnação anteriormente suportados, o país contava com bons índices de geração de emprego, bem como, com programas voltados à revalorização do mercado interno. Entretanto, esse quadro favorável foi revertido em função do vultoso impacto oriundo da crise estabelecida, acarretando prejuízos aparentemente irreversíveis.

Diante disso e devido aos efeitos negativos ainda existentes a partir da problemática apresentada, no dia 03 de agosto de 2011 foi criado o Plano Brasil Maior (PBM), com vistas a orientar o Brasil no contexto pós-crise. Essa iniciativa do Governo Federal, cujo slogan era “inovar para competir, competir para inovar”, foi instituída após a publicação da Medida Provisória nº 540/2011, posteriormente convertida na Lei nº 12.546/2011 e consolidou-se como uma política tecnológica, industrial e de comércio exterior voltada ao fortalecimento da indústria brasileira, sobretudo visando incentivar a competitividade no mercado interno e externo.

De modo a possibilitar a consecução dos seus objetivos, o Plano Brasil Maior estabeleceu um conjunto de medidas e foi organizado a partir de ações transversais – voltadas para a expansão da eficiência produtiva da economia de modo geral – e setoriais – determinadas de acordo com as características, desafios e oportunidades dos setores produtivos dominantes.

Foram convencionadas ferramentas como a instituição de margens de preferência nas compras governamentais, a desoneração da folha de pagamento para certos setores industriais, a instituição do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (REINTEGRA), a criação do Fundo de Financiamento à Exportação, dentre outras.

Contudo, tendo em vista a problemática a ser debatida no presente trabalho, apenas um destes instrumentos será destaque e contará com melhores esclarecimentos, qual seja: a desoneração da folha de pagamento.

A desoneração da folha de pagamento consistiu na substituição da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), prevista no artigo 22 da Lei nº 8.212/1991, pela Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), regulamentada pelos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011.

A Contribuição Previdenciária Patronal, como uma espécie de contribuição social, era satisfeita pelo empregador para posterior destinação aos serviços previdenciários concedidos pelo Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), devidamente calculada aplicando-se a alíquota de 20% sobre a folha.

Entretanto, como mencionado, a base de cálculo desse tributo foi substituída pela receita bruta, reduzindo os encargos antes incidentes sobre a folha de salário, desonerando-a, portanto, e pretendendo a diminuição do custo despedindo com mão de obra, o que acabava por estimular a contratação de novos empregados.

Nesse sentido, esta modificação ocasionou uma alteração não somente na base de cálculo, passando-se a considerar a receita bruta, como também na alíquota, havendo uma brusca redução de 20% para 2% a 4,5%, com variação conforme a atividade econômica exercida pela empresa.

Destaca-se que, para fins do recolhimento da Contribuição Previdenciária, se considera a receita bruta o valor auferido na venda de bens e serviços sobre operações em conta própria ou alheia, como também, o ingresso de qualquer outra natureza percebido pelo contribuinte pessoa jurídica. Entretanto, não integra a base de cálculo os descontos incondicionais ora concedidos, as vendas canceladas, o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) com destaque na nota fiscal, o valor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na qualidade de substituto tributário, observado o destaque em documento fiscal e, por fim, a receita bruta de exportações (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2016, *online*).

Frise-se que a referida contribuição foi criada, inicialmente, com prazo pré-determinado para vigorar até dezembro de 2014. Todavia, em função dos resultados positivos advindos de sua instituição para algumas empresas que possuíam quantidade elevada de empregados, o Governo Federal editou a Medida Provisória nº 651/2014, posteriormente convertida na Lei nº 13.043/2014, a fim de tornar indeterminado o prazo para a sua vigência. Isto porque a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de salário de fato reduziu os custos de produção e, em tese, favoreceu a criação de novos empregos como pretendido.

Além dessa modificação, a lei instituidora da Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta, que, a princípio, surtia efeitos para fins de cobrança compulsória apenas para setores específicos, tais como de tecnologia da informação, foi objeto de constantes alterações, estendendo a cobrança do tributo substitutivo para um maior número de ramos industriais, como logística, varejo, construção civil, dentre outros.

Contudo, na medida em que este alargamento na obrigatoriedade do recolhimento deste tributo não foi benéfico para algumas empresas, havendo para elas um aumento na carga tributária e não sendo vantagem a alteração da base de cálculo, a Lei nº 13.161/15 tornou facultativo o recolhimento da referida contribuição.

Significa que, anteriormente à produção de efeitos desta lei, existindo o enquadramento nas hipóteses previstas, a forma de recolhimento instituída a partir da criação do Plano Brasil Maior mostrava-se obrigatória, não sendo relevante atestar se tal compulsoriedade acarretaria em benefício ou prejuízo à empresa.

A partir da leitura de trecho da exposição de motivos da medida provisória nº 669/2015 que culminou na Lei nº 13.161/2015, a necessidade de tornar a Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta como somente uma opção dos contribuintes foi nitidamente evidenciada, conforme segue:

[...] A fim de evitar eventuais prejuízos aos contribuintes com o aumento das alíquotas, propõe-se que essa contribuição seja facultativa para as empresas relacionadas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, de modo a permitir a essas empresas contribuírem para a Previdência Social com a contribuição incidente sobre a folha de pagamento, caso a contribuição incidente sobre a receita bruta torne-se mais onerosa (BRASIL. Medida Provisória nº 669, 2015, *online*).

Logo, somente foi possível usufruir da facultatividade após a mudança trazida pela Lei nº 13.161/15. Nesse contexto, para regulamentar esta alteração, houve a inclusão do §13 no artigo 9º, da Lei nº 12.546/2011, abaixo transcrito:

§13. A opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para todo o ano calendário (Incluído pela Lei nº 13.161, de 2015) (BRASIL. Lei nº 12.546, 2011, *online*).

É possível extrair três conclusões do referido dispositivo, quais sejam: cabe ao contribuinte a escolha entre o regime de tributação sobre a folha de salários ou sobre a receita

bruta; a opção será declarada com o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta referente a janeiro de cada ano ou à primeira competência seguinte para a qual conste receita bruta devidamente apurada, tendo, portanto, um período de vigência estipulado; e a opção é considerada irretratável.

Entretanto, não obstante o caráter irretratável da opção feita pelos contribuintes, em Março de 2017, foi publicada a Medida Provisória nº 774/17 (com produção de efeitos para a partir de 01 de julho de 2017), que pôs fim à desoneração da folha e, conseqüentemente, impossibilitou que vários setores empresariais continuassem a substituir a Contribuição Previdenciária sobre a folha de salários pela Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta, ainda que tenha implicado em aumento da carga tributária a ser suportada pela empresa.

Após inúmeras críticas relacionadas à edição deste instrumento normativo que, conforme será posteriormente analisado, ensejou a propositura de ações judiciais por parte dos contribuintes, este acabou por ser revogado em agosto do mesmo ano pela Medida Provisória nº 794/17.

Diante disso, a partir de agosto de 2017, tendo em vista a superveniência da Medida Provisória nº 794/17, todos os setores anteriormente excluídos da lista da desoneração da folha de salários puderam, novamente, optar pela Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta.

Sucedem que, nos últimos 10 dias do mês de maio de 2018, o Brasil vivenciou um momento caótico marcado pela insatisfação, sobretudo dos caminhoneiros, em relação ao aumento progressivo dos preços do combustível e da elevada carga tributária sobre ele incidente. Tais reivindicações, nas quais também se incluía a fixação de uma tabela mínima para os valores de frete, não foram motivo de grande comoção por parte do Governo Federal em um primeiro momento e esta negligência ocasionou o fortalecimento da paralização, que já contava com o apoio de parte da população.

Esse período, conhecido como a Greve dos Caminhoneiros ou Crise do Diesel, gerou inúmeras conseqüências para o país, tais como: o comprometimento do transporte público, a elevação do preço do combustível remanescente, o cancelamento de voos ante a insuficiência de querosene para aviação (QAV), a escassez de alimentos nos centros comerciais em função da ausência de caminhões que os abasteciam, a suspensão de aulas nas redes pública e particular de ensino, a falta de medicamentos e outros instrumentos de trabalho indispensáveis ao bom funcionamento dos hospitais, dentre outras.

Dessa forma, ante a intensificação dos efeitos da mobilização e dos bloqueios nas rodovias por todo o território nacional, a pressão exercida pela greve, que no momento já era

divulgada pela imprensa internacional, compeliu a União a atender certas exigências dos grevistas, como a diminuição de R\$ 0,46 no preço do litro do óleo diesel, somado à redução à alíquota zero do CIDE, PIS e COFINS para o mesmo combustível, como acordo entre o Governo e os caminhoneiros para findar a paralisação.

Entretanto, notório destacar que o artigo 14 da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal – prevê que:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: (Vide Medida Provisória nº 2.159, de 2001)(Vide Lei nº 10.276, de 2001).

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição (BRASIL. Lei Complementar nº 101/2000, 2000, *online*).

Por esta razão, referidas concessões feitas pelo Governo – possivelmente carentes de uma análise prévia das consequências – tornaram necessária a criação de alternativas capazes de compensar esta perda na arrecadação, de modo que a renúncia à receita não representasse violação à Lei de Responsabilidade Fiscal. Desta maneira, na tentativa de suprir a referida perda, além da elevação no preço dos alimentos, insumos industriais e outros itens de consumo, em 30 de maio de 2018, foi publicada a Lei nº 13.670/18, popularmente conhecida como a “Lei da Reoneração da Folha de Pagamento”.

2.2 A Lei nº 13.670/18 e os seus efeitos no recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta

A busca pelo equilíbrio das contas públicas foi, certamente, o principal motivo que ensejou a edição da Lei nº 13.670/18, de acordo com as razões já explanadas, como também, conforme se observa a partir da leitura do Projeto de Lei nº 8.456/17, acompanhado da exposição de Motivos nº 00107/2017 MF.

O item 2 do referido Projeto de Lei (BRASIL, 2017, *online*) enfatiza que: “o projeto proposto revoga a contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta – CPRB de que

tratam os arts. 7º, 7º-A, 8º, 8º-A, 9º e 10 da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, para alguns setores da economia”.

Em continuidade, esclarece-se que o propósito da revogação foi a necessidade latente de diminuição do déficit da previdência social por meio da redução do gasto tributário, o que seria responsável, conseqüentemente, pelo aumento da arrecadação. Além disso, é mencionado que a PEC nº 287/16, cuja finalidade é a alteração das regras de concessão de benefícios para torná-las mais severas, deve ser acompanhada por outras medidas urgentes com a finalidade específica de diminuir as perdas advindas das desonerações setoriais.

Ainda de acordo com o disposto no Projeto de Lei nº 8.456/17, os itens 6 e 7 destacam que:

6. Em cumprimento ao disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, informa-se que a redução da renúncia fiscal decorrente da revogação da CPRB, conforme proposto no Projeto de Lei, é da ordem de R\$ 1.048,82/mês em 2018, cerca de R\$ 12.585,88 milhões no ano; de R\$ 13.580,16 milhões em 2019 e de R\$ 14.639,41 milhões em 2020. Por outro lado, a revogação da alíquota adicional da Cofins-Importação deve gerar aumento de renúncia fiscal da ordem de R\$ 2.549,30 milhões em 2018, R\$ 2.725,33 milhões em 2019 e R\$ 2.911,04 milhões em 2020.

7. O efeito líquido da medida ora proposta no Projeto de Lei é de redução da renúncia fiscal estimada de R\$ 10.036,58 milhões em 2018, R\$ 10.854,83 milhões em 2019, e R\$ 11.728,37 milhões em 2020 (BRASIL, Projeto de Lei nº 8.456/17, 2017, *online*).

A Lei nº 13.670/18, ao mesmo tempo em que reduziu o rol de empresas que, a partir das atividades que desempenham, poderão continuar recolhendo a Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta em substituição à Contribuição sobre a folha de salários, previu a extinção da modalidade desse tipo de recolhimento substitutivo para todas as atividades empresariais em dezembro de 2020.

Diante dessa nova realidade, permanecerão no regime de desoneração da folha até 31 de dezembro de 2020 um número reduzido de empresas, e diversos setores industriais passarão a sofrer os impactos da reoneração a partir de 01 de setembro de 2018, tais como: o setor hoteleiro, operações de carga e descarga de contêineres em portos, transporte aéreo e marítimo de passageiros e cargas, dentre outros.

Ocorre que tal como se verificou com a publicação da já mencionada Medida Provisória nº 774/17, a Lei da Reoneração da Folha de Pagamento não observou o caráter irreatável da opção feita pelos contribuintes e permitir que a lei comece a produzir seus efeitos a partir de 01 de setembro de 2018 – em observância ao princípio da anterioridade

nonagesimal previsto no artigo 150, III, “c”, da Constituição Federal de 1988 –, negligenciando por completo a opção “irretratável” dos contribuintes, revela-se, para alguns tribunais, como notória ilegalidade e desrespeito aos princípios constitucionais tributários.

Por outro lado, também se questiona que a Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta em substituição à Contribuição Previdenciária Patronal pode ser entendida como um benefício fiscal que pode ser revogado a qualquer tempo, ocasionando o retorno ao regime mais gravoso, desde que respeitado o princípio da anterioridade nonagesimal. Partindo-se desse pressuposto, há tribunais argumentando que não caberia ao contribuinte alegar ofensa ao princípio da segurança jurídica, vez que deveria ter em mente a possibilidade da ocorrência desta revogação.

Já há uma vasta gama de decisões conflitantes – sobretudo advindas dos Tribunais Regionais Federais – após a alteração proveniente da Lei nº 13.670/18, não havendo, portanto, entendimento pacífico sobre esta controvérsia.

2.3 A análise jurisprudencial acerca da manutenção do recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta

A discussão acerca da possível ilegalidade da alteração do regime de recolhimento da Contribuição Previdenciária antes do término do ano-calendário teve início após a Medida Provisória nº 774/17. A publicação deste instrumento normativo acarretou no ajuizamento de diversas ações pelas empresas que se encontravam em situação desfavorável após o fim da desoneração da folha de pagamentos.

Naquele momento, as empresas Neogrid Software S/A e Neogrid Informática S/A impetraram Mandado de Segurança com pedido de liminar (nº 5007367-73.2017.4.04.7201), em trâmite na 2ª Vara Federal de Joinville, sob a alegação de que a alteração na base de cálculo do recolhimento da contribuição previdenciária violou direito adquirido e ato jurídico perfeito, pois a opção foi feita exatamente conforme autorizado pela Lei nº 12.546/2011.

Entretanto, o magistrado entendeu pelo indeferimento da liminar, o que culminou na interposição de agravo de instrumento pelas empresas, as quais obtiverem êxito no pedido de antecipação da tutela recursal e, posteriormente, em sede de sentença. Nela, o magistrado da 2ª Vara Federal de Joinville determinou o prosseguimento do regime de cobrança da Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta até o fim do ano calendário, destacando que a existência de uma opção irretratável dada ao contribuinte por parte da União não pode

ser amesquinhada por uma modificação legislativa, pois cabia a ela assumir os eventuais riscos de sua promessa e respeitar o direito adquirido das empresas para continuarem o recolhimento do tributo da forma tal como fora planejada (BRASIL. TRF-4, 2017, *online*)

De igual modo, decidiu o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, como segue ementado:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). OPÇÃO DE REGIME DE TRIBUTAÇÃO IRRETRATÁVEL. ART. 9º, PARÁGRAFO 13º, LEI 12.546/2011. MEDIDA PROVISÓRIA 774/2017 (CONTRIBUIÇÃO SOBRE FOLHA DE SALÁRIO). SENTENÇA MANTIDA. [...] 3. A regra contida no art. 9º, parágrafo 13, da Lei nº 12.546/2011 estabelece que a opção feita pelo contribuinte quanto ao regime substitutivo de recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta é irretratável para todo o ano calendário, criando-se, assim, justa expectativa que não pode ser ultrajada. 4. A integridade do sistema tributário pressupõe, além de outros balizamentos, a segurança jurídica e a proteção da confiança legítima, os quais restaram vulnerados com a previsão de mudança do regime jurídico eleito já a partir de 1º.07.2017” (BRASIL. TRF-5ª Região, Apelação 08121001120174058300, 4ª Turma, Rel. Des. Edílson Nobre, Sessão de 17.05.2018, grifo nosso, *online*).

Entendimento semelhante fora aplicado para a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) que, após indeferimento da liminar no mandado de segurança em 1ª instância, obteve êxito com a concessão de tutela provisória de urgência em agravo de instrumento (nº 5011263-26.2017.4.03.0000) interposto contra a referida decisão, possibilitando que as 150 mil empresas representadas pela entidade recolhessem a Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta até 31 de dezembro de 2017.

Neste caso, o Desembargador Relator, em decisão ao agravo de instrumento em trâmite no Tribunal Regional Federal da 3ª Região, asseverou que o desrespeito ao prazo da vigência da opção irretratável impacta não somente o princípio da segurança jurídica, mas também, no planejamento tributário das empresas e a boa-fé objetiva do contribuinte.

Destacou que os efeitos da Medida Provisória nº 774/17 deveriam ser afastados sob pena de violação à garantia do ato jurídico perfeito e, por consequência, ao princípio da segurança jurídica, na medida em que seria aplicado um novo regime tributário em desacordo à opção irretratável feita, inclusive, segundo a legislação cabível anteriormente à publicação da medida provisória (BRASIL. TRF-3, 2017, *online*).

Não obstante, a União Federal interpôs agravo interno, porém, o mesmo não foi provido e o acórdão transitou em julgado no dia 9 de fevereiro de 2018, possibilitando que a impetrante/agravante prosseguisse no recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a

receita bruta, tal como optou no início do exercício financeiro e em consonância ao previsto na Lei nº 12.546/2011.

Em que pese a revogação da Medida Provisória nº 774/17 que ensejou as referidas ações, hoje a mesma polêmica reaparece após a publicação da Lei nº 13.670/18 que, de forma semelhante, não observou o caráter irretratável da opção feita pelos contribuintes, o que resultou, novamente, no ajuizamento de ações judiciais.

Dada a relevância e a complexidade dessa situação, é evidente que os tribunais, sobretudo os Tribunais Regionais Federais, apresentaram entendimentos jurisprudenciais díspares no que se refere à existência ou não de proteção dos contribuintes em face da nova alteração estabelecida pela União Federal.

Partindo-se desse pressuposto, no dia 28 de agosto de 2018, em decisão ao agravo de instrumento nº 5000585-42.2018.4.02.0000, em trâmite no Tribunal Regional Federal da 2ª Região, interposto visando a reforma da decisão agravada que indeferiu a liminar em sede de mandado de segurança a fim de garantir a manutenção do regime substitutivo da Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta até o fim do ano-calendário de 2018, fora deferido o pedido de concessão de tutela antecipada recursal requerido pela empresa, ora agravante, sob argumento de que:

Ao exercer o direito de opção irretratável pelo regime da CPRB o contribuinte o faz confiando que o Estado assegure a escolha feita, de tal forma que a suspensão do exercício, com a observância de outro regime tributário, passa, como já dito, pelo princípio da segurança jurídica (BRASIL, TRF-2, 2018, *online*).

Sob uma ótica semelhante, nos autos do mandado de segurança nº 5006992-96.2018.4.02.5001, em trâmite no Tribunal Regional Federal da 2ª Região, a impetrante teve deferido o seu pedido liminar para continuar no regime de apuração da Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta até o final do exercício de 2018 pois, vez que irretratável a opção feita pelo contribuinte, a sua não observância atenta não apenas contra a segurança jurídica, como também, a proteção da confiança e a boa-fé do contribuinte.

Argumenta ainda o magistrado que em meio à crise econômica vivenciada no Brasil, não é plausível que as empresas continuem a recolher tributos indevidamente, inclusive porque a desoneração prevista em lei possibilitou uma redução na carga tributária, e pretender o retorno do recolhimento da contribuição tendo por base de cálculo a folha de salários, impactará no regular funcionamento da empresa, afetando, por exemplo, a manutenção de empregos, o que, por consequência, impacta na função social da empresa (BRASIL, TRF-2, 2018, *online*).

Em dissonância a este entendimento, cumpre mencionar o Mandado de Segurança nº 5034395-91.2018.4.04.7100, impetrado pela CMPC Celulose Riograndense LTDA e distribuído para a 14ª Vara Federal de Porto Alegre. Nesse contexto, a liminar pleiteada pela empresa foi indeferida sob a seguinte premissa:

[...] ponderando os interesses do contribuinte na manutenção de um regime tributário mais benéfico e os da Fazenda Pública, prepondera o interesse público no aumento da arrecadação, sem que isso possa ser considerado como violador do princípio da moralidade administrativa (BRASIL, 14ª Vara Federal de Porto Alegre, 2018, *online*).

Inconformada com tal decisão, interpôs agravo de instrumento com pedido de antecipação de tutela recursal (nº 502430581-2018.4.04.0000) no Tribunal Federal Regional da 4ª Região, o qual foi prontamente indeferido, ante a alegação de que referida alteração promovida pela Lei nº 13.670/2018 não afeta a segurança jurídica e o planejamento tributário das empresas, bem como, entendendo que o benefício decorrente da tributação pelo faturamento objetivou principalmente reduzir o número de desempregados a partir da minimização dos encargos sociais previdenciários e não propriamente alavancar o lucro das empresas atingidas (BRASIL, TRF-4, 2018, *online*).

Após isso, em sede de sentença, prolatada em 13/08/2018, sob os mesmos argumentos acima expostos, a segurança fora denegada e o processo extinto com resolução de mérito. Frente a esta decisão, foi apresentada apelação, que se encontra pendente de julgamento (BRASIL, 14ª Vara Federal de Porto Alegre, 2018, *online*).

A Associação Brasileira da Indústria de Artigos e Equipamentos Médicos, Odontológicos, Hospitalares e de Laboratórios (Abimo), por sua vez, interpôs recurso após não lograr êxito no pedido de tutela provisória em 1º grau. Em sede de agravo de instrumento (nº 5017472-74.2018.4.03.0000), de relatoria do Desembargador Federal Souza Ribeiro, em trâmite no Tribunal Regional Federal da 3ª Regional, fora concedida tutela antecipada à recorrente, para determinar a suspensão da exigibilidade da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, em respeito à opção pelo recolhimento sobre a base de cálculo receita bruta.

Contudo, diante dessa decisão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional opôs embargos de declaração para frisar que a modificação advinda da Lei nº 13.671/2018 observou devidamente o princípio da anterioridade nonagesimal e que a abrangência nacional da liminar concedida somado ao efeito multiplicador da decisão, causaria prejuízos irreversíveis à Fazenda Nacional (BRASIL, TRF-3, 2018, *online*).

Em um primeiro momento, essa tese ocasionou resultados favoráveis à União, vez que houve a suspensão dos efeitos da decisão de concessão da antecipação da tutela. Por outro lado, a Abimo, possuindo mais de 300 associadas, se sentiu extremamente lesada após a interposição dos embargos de declaração, na medida em que:

De acordo com estimativas do superintendente da associação Paulo Henrique Fraccaro, considerando que os associados são responsáveis por ao redor de 80% dos produtos descartáveis e equipamentos para a área da saúde fabricados no Brasil, devem faturar este ano cerca de R\$ 9 bilhões no total. “Assim, pagam aproximadamente R\$ 225 milhões de CPRB. Já sobre a folha, que representa aproximadamente 22% do faturamento, seriam recolhidos cerca de R\$ 400 milhões”, diz (VALOR ECONÔMICO, 2018, *online*).

Por esse motivo, a empresa interpôs agravo interno, o qual restou prejudicado juntamente com os embargos de declaração, após a concessão da tutela recursal pleiteada em sede do agravo de instrumento interposto pela associação.

Cumprido destacar que a FIESP e o CIESP, tal como ocorreu à época da Medida Provisória nº 774/17, impetraram novamente mandado de segurança coletivo objetivando o recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta, agora até o fim de 2018 diante do novo cenário.

Tendo em vista o indeferimento da liminar pleiteada junto à 17ª Vara Cível da Subseção Judiciária de São Paulo/SP, houve a interposição de agravo de instrumento nº 5018908-68.2018.4.03.0000, com pedido de antecipação da tutela recursal. Diante disso, referido pedido foi devidamente deferido, afastando, por consequência, os efeitos da Lei nº 13.670/2018.

Entretanto, em sede da Suspensão de Segurança nº 5257, a União alegou que a desoneração configurou-se como uma das maiores renúncias tributárias já vistas pela Receita Federal e que o deferimento do pedido de antecipação da tutela recursal mencionado provocaria uma grave lesão à economia pública, estimando um prejuízo de R\$ 322.660,00 (trezentos e vinte e dois milhões e seiscentos e sessenta mil reais) em 2018.

Somado a isso, pretendeu destacar o efeito multiplicador da decisão, vez que, à época, existiam cerca de 640 ações sobre o tema em comento. Concluiu que a concessão de um benefício fiscal pode ser revista a qualquer tempo e que no presente caso, em função da observância da regra da anterioridade nonagesimal, o princípio da segurança jurídica não teria sido violado (BRASIL, STF, 2018, *online*).

Com base nesses argumentos, o Ministro Dias Toffoli suspendeu os efeitos da tutela antecipada das empresas, que as possibilitariam a manutenção no regime de desoneração da folha até o fim do ano calendário em respeito as suas opções irrevogáveis, impedindo qualquer tentativa de um planejamento fiscal seguro e eficaz por parte delas, tendo em vista a instabilidade e a surpresa após a alteração da decisão concessiva da tutela.

Nas lições de Humberto Ávila (2011), as mudanças jurisprudenciais podem ser positivas, visto que muitas vezes são resultados de erros contidos nas decisões anteriores e, além disso, o Poder Judiciário pode demonstrar um melhor entendimento acerca da matéria sob a ótica da nova orientação. Dessa maneira, a mudança, por si só, não é um problema, o verdadeiro problema são os seus efeitos, vez que afetam diretamente àqueles que passaram a se planejar, inclusive economicamente, confiando na manutenção da decisão anterior.

Nesse sentido, o surgimento de um entendimento diverso acaba por gerar não apenas um ânimo de injustiça por parte dos anteriormente beneficiados, como também, um sentimento de descrença em relação ao Direito. Com base em um cenário de instabilidade, tende-se cada vez mais ao abandono do apego às decisões judiciais, visto que estas, a qualquer momento, podem ser modificadas (ÁVILA, 2011).

Sobre este ponto, o autor assevera que:

[...] a mudança jurisprudencial provoca um *déficit* de confiabilidade e de calculabilidade do ordenamento jurídico: se a orientação jurisprudencial anterior não for mantida, haverá surpresa e frustração, abaladoras dos ideais de estabilidade e de credibilidade do ordenamento jurídico; se a orientação jurisprudencial anterior for abandonada, a orientação jurisprudencial futura, pela desconfiança na sua conformação, não será mais calculável. A falta da proteção da confiabilidade (passada) compromete a calculabilidade (futura) do Direito (ÁVILA, 2011, p. 464).

Há de se convir que as alterações das decisões judiciais tornam-se ainda mais perigosas e frágeis quando pautadas em uma série de argumentos gerais e com a utilização irreflexiva de instrumentos processuais.

Nessa perspectiva, observa-se que a suspensão de segurança – que pode ser manejada diante da concessão de um provimento judicial que provoque grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas – tem sido utilizada de modo excessivo, sobretudo em matéria tributária, na qual o preenchimento desses requisitos torna-se uma tarefa mais simples para o requerente, seja o Ministério Público ou a pessoa jurídica de direito público interessada.

Em outras palavras, o Poder Público, ao se deparar com uma decisão judicial favorável ao contribuinte na qual esteja em discussão valores razoavelmente elevados, já possui como prerrogativa a alegação de uma potencial lesão à economia pública, suficiente para tentar suspender os efeitos da decisão por meio do pedido de suspensão de segurança.

Dessa forma, em que pese a importância desse instrumento processual, constata-se que hoje está consubstanciado na órbita do Poder Público como um grande poder, porém indevidamente manuseado, sobretudo quando o único argumento defendido é o prejuízo aos cofres públicos em função da perda da arrecadação, mormente quando a decisão a favor do contribuinte é revestida de um caráter multiplicador.

Insta destacar que a Procuradora-Geral da República, em manifestação à suspensão de segurança nº 5257, opinou pelo indeferimento do pedido sob o entendimento de que esse instrumento processual é revestido de caráter notoriamente excepcional e fazer uma análise precipitada e superficial do pedido, possibilitando a suspensão com base em um suposto risco de grave lesão à ordem e à economia, imputaria ao contribuinte um ônus de duvidosa legitimidade, bem como, provocaria abstração à ordem jurídico-constitucional.

Dessa maneira, recomendou, com base no princípio da segurança jurídica, razoabilidade e no dever de cautela, que fosse mantida a decisão favorável às sociedades empresárias paulistas, oportunizando-as a permanência no regime de Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta e, conseqüentemente, afastando os efeitos da Lei nº 13.670/18.

Logo, a partir da análise conjunta das decisões mencionadas, é indiscutível que a Lei nº 13.670/18 influenciou em muito na realidade das empresas brasileiras. Ademais, a despeito da divergência acerca do tema, evidencia-se que as decisões, favoráveis ou não aos contribuintes, oferecem em suas fundamentações conceitos de suma importância e indispensáveis à realização da presente pesquisa.

Por esse motivo, torna-se essencial compreender o princípio da segurança jurídica em matéria tributária e entender o planejamento fiscal das empresas brasileiras, tal como a construção doutrinária que se dispôs a discutir em detalhes o conteúdo desses conceitos.

3 SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

3.1 O contexto da insegurança jurídica em meio à sociedade de riscos

Diante do atual cenário de histeria legislativa e instabilidade nas decisões judiciais vivenciadas no Direito Tributário, para entender a segurança jurídica e a sua relevância, é de suma importância, primeiramente, analisar o seu contraponto.

Em outras palavras, revela-se fundamental explorar de forma precisa o nível de insegurança, que, nas palavras de Humberto Ávila, hoje assumiu um grau nunca antes alcançado (ÁVILA, 2011). Para o autor, esse contexto atualmente suportado pode ser compreendido a partir da análise de causas sociais e jurídicas.

Para melhor entendê-las, insta destacar que a globalização e a consequente aceleração dos processos produtivos, aliadas à expansão dos meios de comunicação, contribuiu para o surgimento da chamada sociedade de riscos, também conhecida como sociedade global ou da informação.

Nela, conforme o nome sugere, há uma incessante difusão de conhecimento que auxilia para uma melhor compreensão acerca da realidade. Contudo, igualmente, favorece o crescimento da incerteza, na medida em que a quantidade infinita de informações colocadas à disposição dos indivíduos também os situa diante de circunstâncias que precisam ser consideradas,

[...] daí porque o maior conhecimento conduz ao aumento do sentimento de insegurança: o cidadão sabe mais, mas exatamente porque sabe mais, também conhece o que precisa prever e o que pode não se confirmar no futuro [...], com a sociedade moderna e com o aumento da complexidade das relações, decorrente dos avanços técnicos e tecnológicos, o futuro ficou maior. Na busca por segurança – eis o paradoxo –, o homem terminou por sentir-se mais inseguro” (ÁVILA, 2011, p. 40).

Por isso, de acordo com Ricardo Lobo Torres (2005), a insegurança, a ambivalência e a ressignificação entre as atribuições do Estado e dos indivíduos podem ser considerados como características da sociedade de riscos.

Além disso, tal sociedade é formada por grupos com interesses, em sua maioria, não coincidentes. Por esse motivo, reclamam a edição de novas normas para regulamentar os seus anseios visando condições mínimas de certeza e segurança, e o Estado acaba por aumentar a sua atuação e por criar leis inadequadas sem a devida reflexão, para atender ao que Max Weber denominou como “politeísmo de valores”. Essa expressão é utilizada pelo autor para

explicar que no bojo das sociedades democráticas, é equivocado defender a existência de uma única crença possível que motive e sirva de substrato a todas as decisões, pois a convivência em sociedade não coaduna com a uniformidade de valores e homogeneidade de pensamentos (WEBER, 1948 *apud* SORJ, 2016, p.2).

Isso contribui para o surgimento de legislações frágeis, que possibilitam inúmeras interpretações e, diversamente do pretendido, geram um cenário de extrema instabilidade que tornam necessária a revisão da lei diante das inúmeras falhas nela contida.

Dessa forma, desenvolve-se uma situação paradoxal, na medida em que o legislador age rapidamente com o objetivo de garantir os interesses dos grupos, porém, ao conduzir-se desse modo, acaba por editar leis inapropriadas. Por outro lado, se não as edita, não regulamenta os interesses pretendidos pelos cidadãos e, na busca pela segurança jurídica, novamente cria-se um cenário de completa insegurança (ÁVILA, 2011).

Ante as diversas possibilidades de interpretação que tais legislações comportam, a problemática no contexto e na forma de criação destes instrumentos normativos gera reflexos diretos na atividade do Poder Judiciário e, por esse motivo, torna-se cada vez mais frequente a existência de decisões díspares em relação à mesma situação fática. Tal conjuntura, como será analisada, não raro ocorre quando se trata de matéria tributária.

Esse fenômeno também é reconhecido por Ravi Peixoto (2016), ao perceber que a sociedade moderna estimula a produção de leis, embora o Poder Legislativo não consiga acompanhar a hipercomplexidade que a caracteriza. Em razão disso, o Executivo acaba por assumir encargos legislativos por meio da utilização de medidas provisórias e, em contrapartida, o Judiciário é chamado para suprir as lacunas, fruto da deficiência dos demais poderes.

É por esse motivo que, nas palavras de Tércio Sampaio Ferraz Júnior (2014, *apud* PEIXOTO, 2011, p.30), o caos legislativo criado a partir da exacerbada produção de textos normativos somado à atuação incisiva dos magistrados transforma a previsão, dentro do direito, quase em uma loteria.

Contudo, para além das causas sociais, Humberto Ávila (2011) sustenta que a insegurança também ocorre por causas de natureza jurídica. Isso porque, quando da elaboração de doutrinas e trabalhos referentes à temática, há um uso desmedido de expressões gerais e abstratas, o que corrobora para o contexto de indefinições e instabilidade.

Diante disso, deparamo-nos com outro conflito, na medida em que a legislação e a doutrina, frente à utilização de linguagens imprecisas e ante a ausência de critérios minimamente seguros de interpretação, situam a sociedade em uma tensão aparentemente

irreversível, a qual padece de uma regulamentação adequada e o grau de abstração a impossibilita de agir com previsibilidade e confiança.

Tais problemáticas sucessivas contribuem para a formação de um ciclo vicioso, vez que, o detalhamento das regras é proporcional a sua complexidade; maior será o número de normas jurídicas quanto maior for a atuação estatal para a promoção dos direitos fundamentais; elevando-se a quantidade de normas, menos compreensível será o ordenamento jurídico, que deve ser analisado como um sistema; e, maior sendo o número de regras particulares, menos acessíveis serão, não abrangendo, por consequência, os inúmeros grupos que formam a chamada sociedade de informação.

À vista disso, o cidadão, e para fins deste trabalho, o contribuinte, passa a conviver com inúmeros entraves, posto que seus atos são regulamentados por um ordenamento jurídico não apenas pouco inteligível, mas também, não confiável, incalculável e carente de ideais de cognoscibilidade, os quais são imprescindíveis para o alcance de uma proteção satisfatória (ÁVILA, 2011).

Pelo exposto, em função da importância de tais características e para melhor definição desses conceitos, passa-se à análise efetiva do princípio da segurança jurídica a partir da doutrina selecionada.

3.2 Os fundamentos do princípio da segurança jurídica

A Fazenda Pública, muitas vezes, utilizando-se do argumento de que necessita aumentar a arrecadação ou evitar fraudes, viola direitos dos contribuintes. É inegável que a Constituição Federal, ao conferir limitações ao exercício das competências tributárias e do poder dado aos entes, buscou proteger os cidadãos de eventuais ilegalidades que poderiam ser cometidas pelo Fisco (CARRAZZA, 2006).

Dessa forma, o princípio da segurança jurídica, ao possuir uma feição protetiva em relação aos contribuintes, revela-se como instrumento indispensável ao resguardo de seus direitos frente à atuação estatal (ÁVILA, 2011) e, por esse motivo, se traduz como um dos pilares do Estado Democrático de Direito.

Tal princípio é compreendido a partir de uma dupla dimensão estática e dinâmica dinâmica, que, se levadas em consideração conjuntamente no caso concreto, representariam um alto grau de respeito ao contribuinte, evitando-se, assim, a surpresa e a frustração. Isso porque a dimensão estática do princípio, segundo Humberto Ávila (2011), relaciona-se com o aspecto da cognoscibilidade. Sendo assim, a preocupação gira em torno, sobretudo, do

conhecimento em relação às normas jurídicas, vez que representa condição indispensável para possibilitar a obediência ao ordenamento posto.

Dessa forma, tendo em vista que os cidadãos não podem se orientar com base em fatos que desconhecem, a publicação e a intimação são dois instrumentos que, se realizados nos moldes dos procedimentos legalmente estabelecidos, configuram como exemplos de observância ao caráter da cognoscibilidade presente na segurança jurídica.

Por outro lado, a dimensão dinâmica diz respeito à confiabilidade e a calculabilidade como fatores indispensáveis à consecução desse princípio. Em outras palavras, partindo-se de uma análise conjunta desses conceitos apresentados, significa que os efeitos dos atos praticados pelos contribuintes devem ser mantidos, principalmente quando respaldados por lei, de modo a evitar eventuais frustrações por parte do indivíduo que, ao eleger no mundo concreto uma forma para atuar, confiou que aquela seria a mais adequada, de sorte que qualquer mudança que modifique os efeitos do ato praticado representaria, indubitavelmente, uma quebra da confiança perante o ordenamento jurídico.

Vislumbra-se a confiabilidade, então, quando é possível crer que as pretensões prometidas outrora pelas leis podem, hoje, ser asseguradas, inexistindo ameaça de mudanças a qualquer tempo.

Nessa esteira, o segundo aspecto da dimensão dinâmica – calculabilidade – pressupõe a possibilidade dos sujeitos preverem as implicações que seus atos podem provocar no futuro. Por esse motivo, ao agir no mundo concreto, o cidadão não apenas confia na lei que legitima o seu ato, como também, projeta os eventuais riscos e resultados que aquele feito pode lhe causar, preparando-se, desde o momento, para tanto.

É por isso que, como será minudenciado em momento posterior, os “giros jurisprudenciais” e as mudanças frequentes nas legislações em muito afetam e desestabilizam essas projeções anteriormente feitas pelos sujeitos que, em um curtíssimo lapso temporal, se deparam com situações não avaliadas quando da prática do ato. Dessa forma, instaura-se uma notável contradição, na medida em que, de um lado, se estimula o planejamento de acordo com os anseios dos cidadãos, e de outro, rompe-se com a noção de confiabilidade e calculabilidade tão necessária à garantia da segurança jurídica.

Isso se justifica pois inevitavelmente os contribuintes criam expectativas a partir dos atos jurídicos que, para Humberto Ávila (2006), podem ser de duas formas. Primeiramente, pode surgir a partir de um ato jurídico impessoal e abstrato, isto é, quando há a criação de instrumentos normativos presumidamente válidos que, quando cumpridos, geram expectativas legítimas. Por outro lado, pode advir de atos jurídicos individuais e concretos, principalmente

a partir do estabelecimento de atos administrativos, nos quais prevalece uma relação pessoal de confiança entre o Poder Público e o particular, em que este não mais tendo por base uma lei geral, cria expectativa igualmente legítima quando do cumprimento do que fora pactuado.

Cumpra enfatizar que o respeito ao princípio em análise também pode ser visualizado quando da observância do ato jurídico perfeito, direito adquirido e da coisa julgada, previstos no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal (BRASIL, 1988, *online*). Tais institutos merecem destaque na medida em que estão constantemente inseridos nas decisões judiciais na seara tributária e um exemplo disso são as fundamentações dos magistrados brevemente analisadas no capítulo anterior do presente trabalho.

Para Humberto Ávila (2016), a Constituição Federal foi ambígua ao tratar destes institutos denominados pelo autor como regras de intangibilidade de situações individuais por razões objetivas, uma vez que os inseriu no mesmo dispositivo quando, para ele, o direito adquirido é um gênero do qual são espécies o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

A par disso, pode-se conceituar o ato jurídico perfeito a partir de um contexto já consumado conforme a lei vigente à época da prática do ato. Em outras palavras, é aquele que, sob a vigência de um determinado instrumento normativo e a partir do preenchimento de certos requisitos previstos na lei, se tornou apto a produzir os seus efeitos, os quais não podem ser negligenciados em nome da segurança jurídica.

Nota-se que a proteção do ato jurídico perfeito indiretamente contempla o resguardo ao direito adquirido, uma vez que impossibilita que norma posterior conceba novos requisitos para modificar uma situação perfeita e acabada.

Dessa forma, no campo tributário, quando o contribuinte adquire um direito a partir da vigência de uma nova lei ou da modificação de um ato normativo já existente, este se incorpora ao seu patrimônio, de modo que eventual supressão ou futura alteração da lei não terá o condão de reverter esse contexto já consolidado. Nesse sentido, permitir que direitos sejam concebidos e suprimidos a qualquer tempo pelas oscilações legislativas certamente impediriam o alcance da estabilidade das relações jurídicas.

Por sua vez, a coisa julgada se materializa quando se está diante de uma decisão judicial frente a qual não cabe mais recurso, uma vez que esgotados todos os meios admitidos para modificá-la.

Essa cláusula tem por objetivo evitar discussões contínuas e visa apaziguar o eterno impasse instaurado na medida em que, de um lado, sempre haverá uma parte não satisfeita plenamente com a decisão proferida, e de outro, é imprescindível encerrar o conflito com

vistas a restabelecer a ordem jurídica e em nome da já mencionada estabilidade das relações. Nas palavras de José Afonso da Silva (2004, *apud* ÁVILA, 2016, p. 350):

A diferença entre essas hipóteses está no fato de que o direito adquirido surge da lei, ao passo que o ato jurídico perfeito surge um negócio jurídico, celebrado com base na lei, e a coisa julgada, se uma sentença não mais impugnável.

Constata-se, então, que o princípio da segurança jurídica relaciona-se com a função crucial do direito, qual seja, a orientação das condutas dos indivíduos, exigindo, portanto, que as normas sejam conhecidas com antecedência para possibilitar que aqueles que terão suas condutas por elas regulamentadas, saibam o que devem ou não fazer, o que podem ou não fazer, e as devidas consequências de seus atos (ANDRADE FILHO, 2016).

Em continuidade, Roque Antonio Carrazza entende que:

O princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos etc (CARRAZZA, 2006, p. 412)

A definição de Heleno Taveira Torres (2016, p. 222) não destoa muito deste raciocínio, ao entender que este princípio visa “proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas tributárias, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento jurídico ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais”.

Esse sentimento de previsibilidade obtido por meio do princípio da segurança jurídica em muito tranquiliza os contribuintes, permitindo que planejem seus atos futuros confiantes e com respaldo na aplicação das normas jurídicas regulamentadoras de suas ações, bem como deixando-os seguros quanto à imutabilidade dos atos já consumados, em função dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada (CARVALHO, 2007).

Frente a esse caráter imprescindível da previsibilidade e certeza nas atividades dos contribuintes, estes, se de um lado são compelidos a pagar tributos, de outro, para evitar o exercício da arbitrariedade tributária, necessitam ser protegidos por uma série de direitos e garantias oponíveis ao Estado (CARRAZZA, 2006).

Diante disso, nas lições de Edmar Oliveira Andrade Filho (2016), a função sistemática característica do princípio da segurança jurídica possui vital relevância não só para a ordem jurídica, como também, para a vida civil, na medida em que objetiva resguardar, na melhor maneira possível, o exercício da liberdade em sentido amplo.

A par dessas definições, cabe ressaltar que pairam divergências doutrinárias em matéria tributária no que diz respeito aos sujeitos passíveis de proteção pelo princípio da segurança jurídica, bem como, sobre quem deveria promovê-la, questionando-se se é possível a sua utilização em favor do Estado a ponto de maximizar a proteção do poder de tributar.

3.3 O alcance da proteção e promoção do princípio da segurança jurídica

Segundo Humberto Ávila (2011), o princípio da segurança jurídica pode proteger tanto um sujeito determinado, a partir do resguardo ao ato jurídico perfeito, direito adquirido e coisa julgada, como também, uma coletividade, quando visa defender a ordem jurídica em sua integralidade, não mais partindo de uma dimensão estritamente individual.

Entretanto, afasta por completo a possibilidade da aplicação da segurança jurídica em favor do Estado, entendendo ser descabido avaliar a cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade da norma sob o ponto de vista de quem a edita, em detrimento daqueles que a cumprem e nela confiam.

Ante a feição protetiva ao cidadão assumida por esse princípio, Humberto Ávila (2011, p. 155-156) assevera que:

Ao Estado falta o substrato pessoal, a vinculação com o exercício da liberdade, a relação com a dignidade humana e a posição de destinatário das normas: o Estado é uma instituição objetiva, não uma pessoa humana; não exerce liberdade, mas competência e poder; não tem dignidade; não é destinatário das normas, mas seu editor. Desse modo, o Estado não pode valer-se do princípio da proteção da confiança para tornar intangíveis determinados efeitos passados sob o argumento de que teria atuado confiando na permanência da norma posteriormente declarada inconstitucional, tendo em vista que esse princípio é construído com base nos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, de que é titular.

Nesse sentido, Ávila (2011) esclarece que os fundamentos da segurança jurídica – tais como a legalidade, anterioridade, irretroatividade, proteção da confiança e igualdade – se destinam a concretizar as limitações ao poder de tributar, ao invés de servirem para o seu exercício.

Compartilhando de entendimento similar, Edmar Oliveira Andrade Filho (2016) compreende que o poder de tributar conferido aos entes não pode ser convertido em fator de imprevisibilidade e incerteza, visto que os cidadãos não podem ser surpreendidos com o advento de situações que certamente interferirão no regular funcionamento das instituições econômicas.

É por esse motivo que o Sistema Tributário Nacional não pode oferecer ao Estado o poder de tributar de forma ilimitada e, de modo a administrar o exercício desse poder e dar efetividade à autonomia dos entes, a Constituição Federal estabeleceu, com rigor de detalhes, as competências impositivas dos mesmos no que se refere à criação de tributos. Em função disso, não há que se falar na existência de um poder tributário pleno, vez que tal expressão pressupõe um caráter absoluto e passível de implicar em arbitrariedades.

Contrariamente a isso, no Brasil, fala-se de competência tributária. Partindo-se desse pressuposto, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, não podem manifestar os seus poderes políticos quanto à criação de tributos e seus respectivos alcances, sem a devida subordinação às normas constitucionais, que claramente estabelecem parâmetros a serem rigorosamente analisados. Tais parâmetros nada mais são do que limitações existentes com o objetivo de evitar violações às garantias e os direitos fundamentais dos contribuintes.

Dessa forma, a competência tributária é compreendida como “a autorização constitucional para que um dos entes da Federação – União, Estados, DF e Municípios – possa instituir e legislar sobre determinado tributo” (KFOURI JUNIOR, 2012, p. 113), sempre tendo em mente que, conforme preleciona Roque Antonio Carrazza (2006, p. 411), “as pessoas políticas, enquanto tributam, não podem agir de maneira arbitrária e sem obstáculo algum, diante dos contribuintes”.

Tais entes submetem-se, portanto, a um regime de alto grau de vinculação às normas estabelecidas pela Carta Magna e a todos os limites por ela traçados, estando o legislador adstrito, seja em âmbito federal, estadual, distrital ou municipal, a essas balizas constitucionais quando do exercício de sua competência tributária, sob pena de a tributação desvincular-se integralmente dos ideais do Estado de Direito e, conseqüentemente, da busca pela segurança jurídica.

Helena Taveira Torres (2001, *apud* PEIXOTO, 2016, p. 56), refutando os argumentos ora levantados por Ávila, sustenta que não obstante a relevância desse apego ao resguardo dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, referido princípio pode ser postulado também em favor do Estado, de modo que:

Admite-se arguição do princípio de segurança jurídica como perfeitamente aplicável aos entes estatais nas relações entre unidades do federalismo, entre Estados na comunidade internacional, ou no caso das relações contratuais, como serviços públicos ou construções de obras públicas, entre as partes envolvidas, ainda que uma ou mais destas sejam particulares, pois a confiabilidade e certeza protegem tanto o Estado quanto os cidadãos e as empresas.

No mesmo sentido, Ravi Peixoto (2016) sustenta que, em algumas situações, os princípios constitucionais, em especial a segurança jurídica, podem ser reivindicados pelo Estado, não sendo adequado negar-lhe a titularidade de direitos fundamentais. Isso porque a promoção do princípio em questão, além de não poder ser direcionada somente aos cidadãos, devem ser também por eles garantido.

Em outras palavras, a preocupação do autor gira em torno de que não se pode negligenciar a garantia da segurança jurídica também pelas instituições privadas, considerando que:

Uma grande empresa nacional, ao modificar constantemente os seus regulamentos relativos aos contratos com os seus fornecedores, especialmente sem a devida publicidade dessas alterações, dificultando uma relação negocial constante, pode dificultar a promoção da segurança jurídica de forma mais danosa do que as atuações de um pequeno município (PEIXOTO, 2016, p.57).

Em virtude disso, não seria adequado atribuir a obrigatoriedade na realização da segurança jurídica somente ao Estado, nem mesmo retirar-lhe a oportunidade de usufruir das garantias inerentes a esse princípio.

Assim sendo, a partir da análise do caso concreto, o ente estatal pode ou não ser titular de direitos fundamentais, não havendo justificativas concretas para rejeitar essa possibilidade. Isso ocorre pois, em que pese o Estado esteja à frente da elaboração das leis, no Estado Democrático de Direito, não apenas os cidadãos, como também ele próprio se sujeita aos mesmos textos normativos e ao Poder Judiciário, pelo que entende ser indevida a negação de tutela a esse ente, como também, o ônus exclusivo de garantir-lhe (PEIXOTO, 2015, 2016).

Por outro lado, em contraposição aos argumentos ora analisados e corroborando para existência da divergência doutrinária mencionada, Humberto Ávila (2011) esclarece que a segurança jurídica deve ser garantida pelos três poderes, quais sejam, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

Ao realizar a sua função típica de criação de leis, o Poder Legislativo acaba por criar orientações para o futuro, na medida em que os instrumentos normativos surtirão efeitos para os atos praticados após as suas edições. Contudo, como observado no tópico 3.1 do presente trabalho, as causas sociais e jurídicas contribuíram para um grande cenário de insegurança e as legislações existentes contam com sérios problemas no que tange à efetivação da cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade.

Por esse motivo, segundo Ávila (2011), ainda restam deveres a serem cumpridos no âmbito da atividade legiferante para consagrar o princípio da segurança jurídica, como a

determinabilidade das hipóteses de incidência previstas em lei, a proibição de efeitos retroativos responsáveis por comprometer a confiança legítima, a cautela para evitar a restrição dos direitos adquiridos, atos jurídicos perfeitos e coisa julgada, dentre outros.

O Poder Executivo, por sua vez, em função de sua atividade de execução das imposições contidas em lei, preocupa-se com o presente. Para possibilitar a garantia da segurança jurídica e com o objetivo de não comprometer a cognoscibilidade, calculabilidade e a previsibilidade, também lhe são atribuídos deveres, tal como a importância de editar normas de transição quando da modificação de entendimento no âmbito dos tribunais.

As atuações do Poder Judiciário pautam-se, sobretudo, no passado. Isso porque, em razão de sua função decisória, a exerce a partir de fatos já ocorridos, não significando, todavia, que não surtam efeitos para o presente e para o futuro. Entretanto, assim como em relação aos demais poderes, deveres são atribuídos ao Judiciário para resguardar a segurança jurídica, tais como a necessidade de fundamentação adequada das decisões judiciais, a proibição dos giros jurisprudenciais que comprometam significativamente atos já praticados e consolidados no passado e o uso de instrumentos que suavizem os efeitos decorrentes das alterações de precedentes (ÁVILA, 2011).

Em suma, a par das divergências estabelecidas, notou-se que a Constituição Federal não cria tributos, contudo, outorga poderes para que a União, os Estados, o Distrito Federal e Municípios os institua. Conforme verificado, o exercício dessa competência tributária deve seguir parâmetros rigidamente estabelecidos pela Carta Magna, porquanto se trata de uma forma de limitação ao poder de tributar.

Ocorre que, em função da enorme preocupação com a garantia e salvaguarda dos direitos fundamentais dos contribuintes, outros balizamentos foram ponderados de modo a não deixar margem às eventuais arbitrariedades por parte da Administração Tributária.

Nesse sentido, de acordo com Luciano Amaro (2014, p. 128), “a face mais visível das limitações do poder de tributar desdobra-se nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias [...]”.

Dessa forma, torna-se crucial realizar uma breve análise dos princípios constitucionais, e para fins desta monografia, foram selecionados os princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade tributária, vez que revelados como corolários da segurança jurídica.

3.4 Princípio da legalidade, irretroatividade e anterioridade tributária

No Brasil, em função da previsão expressa do princípio da legalidade nos artigos 5º, II e 37 da Constituição Federal, extrai-se a máxima de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei. Com base na interpretação desses dispositivos, nota-se que seriam suficientes para que se pudesse compreender que ninguém seria compelido a cumprir uma obrigação tributária sem, igualmente, a existência prévia de uma lei.

Em outras palavras, a partir da constatação do princípio expresso da legalidade na Constituição Federal, poderíamos presumir o princípio implícito da legalidade tributária (CARRAZZA, 2007). No entanto, o legislador, com vistas a reforçar a aplicação desse princípio e não deixar dúvidas quanto a sua aplicação no Direito Tributário, o inseriu no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional, mais precisamente no artigo 150, I, da Constituição Federal, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Porém, cumpre esclarecer que o princípio da legalidade em matéria tributária não deve ser entendido como sendo apenas uma legitimação do Estado dada por lei para proceder à instituição ou cobrança de tributos.

Isso porque, por meio desse princípio, também se busca estabelecer que a mesma deve descrever de forma pormenorizada os tipos tributários, exaurindo todas as informações necessárias quanto à ocorrência do fato gerador, os sujeitos passivos da obrigação, a quantificação do valor a ser pago, dentre outros elementos que impossibilitem à Administração agir de modo discricionário quanto da cobrança das exações. Por esse motivo, segundo Luciano Amaro (2014, p. 134):

Não tem a autoridade administrativa o poder de decidir, no caso concreto, se o tributo é devido ou quanto é devido. A obrigação tributária é uma decorrência necessária da incidência da norma sobre o fato concreto, cuja existência é suficiente para o nascimento daquela obrigação.

Logo, a partir da percepção de que o surgimento de uma obrigação tributária não pode advir de atos discricionários da autoridade fiscal e tendo em vista que a lei deve estabelecer taxativamente os elementos indispensáveis ao nascimento da referida obrigação, constata-se que o princípio da legalidade exerce um importante papel no que tange ao resguardo dos direitos dos contribuintes, os deixando mais seguros e esclarecidos diante da tributação, sendo, portanto, um dos corolários da segurança jurídica.

Contudo, urge destacar que nada obstante a relevância do princípio da legalidade na busca pela concretização da segurança jurídica, este, isoladamente, não é suficiente para

garanti-la de modo integral. Por isso, é indispensável analisá-lo em conjunto com a anterioridade e a irretroatividade da lei tributária.

O princípio da irretroatividade da lei tributária previsto no artigo 150, III, “a”, da Constituição Federal, proíbe a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os instituiu ou majorou. Tal vedação se justifica na medida em que o contribuinte não pode ter os seus atos regulamentados por uma lei inexistente à época do fato gerador, visto que nem supunha o seu advento.

Caso isso fosse possível, estaríamos diante de um desrespeito à premissa segundo a qual o contribuinte necessita saber antecipadamente a lei aplicável ao caso concreto, isto é, a norma vigente, pois só assim seria capaz de calcular minimamente os efeitos de seus atos, como também, de estar protegido de eventuais ações arbitrárias por parte do Fisco.

De acordo com Heleno Taveira Torres (2011), pode-se afirmar que, no campo tributário, o princípio em questão simboliza o respeito ao direito adquirido do contribuinte de sofrer a tributação referente a fatos geradores a partir da análise da sua capacidade contributiva no momento de sua constituição. Tal situação se justifica, pois:

Aquele que evidencia ausência de previsão legal que a qualifique como passível de exação tributária ou que a alcance em certos limites, adquire o direito de não ser tributado em medida diversa daquela então vigente ao momento de aperfeiçoamento do fato jurídico tributário (TORRES, 2011, p. 54).

Merece destaque que a irretroatividade sobre a qual se discute, embora também atrelada à temporalidade das normas tributárias, não pode ser confundida com o princípio da anterioridade, uma vez que, segundo Anis Kfourí Júnior (2012) enquanto esse – que no passado correspondia à anualidade orçamentária –, se pauta no estabelecimento de um prazo mínimo a ser observado para possibilitar que o tributo alcance fatos futuros, aquele veda o alcance a fatos já cristalizados no passado.

Em um primeiro momento, o princípio da anterioridade se limitava a estabelecer que a lei instituidora da espécie tributária deveria ser anterior ao exercício financeiro em que o tributo seria cobrado.

Entretanto, hoje, com a inclusão da alínea “c” no artigo 150, III, da Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 42/2003, tem-se que a anterioridade do exercício guarda estreita relação à anterioridade nonagesimal. Isto é, torna-se imprescindível, também, a observância da antecedência de noventa dias entre a data da lei instituidora ou majoradora do tributo e o momento em que efetivamente passará a surtir efeitos.

Nesse sentido, a existência de um lapso temporal a ser observado entre a edição da lei e a cobrança do tributo, tem por escopo evitar a surpresa quanto ao regramento jurídico que passará a vigorar.

Isto posto, nas lições de Heleno Taveira Torres (2011, p. 52):

Na Constituição vigente, a *anualidade*, combinada com a *irretroatividade* e *anterioridade* das leis tributárias que instituem ou majoram tributos (art. 150 – III, da CF), adicionadas do regime geral de vedação da irretroatividade para modificar os atos aperfeiçoados no passado ou os direitos adquiridos, do art. 5.º, XXXVI, configuram o regime da segurança jurídica na função de estabilidade no tempo do nosso Sistema Constitucional Tributário. Reforça-se, assim, o estatuto constitucional do contribuinte, mediante substancial proteção a mudanças inopinadas, múltiplas cobranças anuais de tributos sobre patrimônio ou renda, retrospectividade de leis que instituem ou aumentem tributos, bem como daquelas que tenham por finalidade modificar atos ou direitos aperfeiçoados em tempos pretéritos.

Dessa forma, incontestavelmente, o respeito a esse princípio garante ao contribuinte uma sensação de previsibilidade uma vez que, tendo de antemão conhecimento da lei que regulamentará as suas relações, lhe será oportunizado um tempo para possibilitar a adaptação à nova realidade, bem como, para refletir e se planejar quanto as eventuais consequências e efeitos que seus atos passarão a surtir.

3.5 Noções acerca do planejamento tributário e sua interface ao princípio da segurança jurídica

O ordenamento jurídico, ao regulamentar as situações do mundo concreto, não interfere no modo de organização dos contribuintes e em seus aspectos negociais, vez que possuem o direito de se planejarem visando a obtenção do melhor rendimento possível (ANDRADE FILHO, 2016; ZILVETI, 2009).

Segundo Zilveti (2009), o planejamento tributário permite ao contribuinte a obtenção de uma economia tributária, pois visa impedir que a empresa adote uma escolha excessivamente onerosa do ponto de vista fiscal.

Para Aliomar Baleeiro (1958, *apud* ANDRADE FILHO, 2016), desde que não incorra em alguma proibição prevista em lei, o contribuinte possui total liberdade para escolher os instrumentos que lhe são mais convenientes do ponto de vista fiscal, ou seja, tem liberdade para agir em conformidade com os seus interesses e, assim, se planejarem de forma eficiente e benéfica.

Por esse motivo, Edmar Oliveira Andrade Filho (2016, p. 94) entende que o direito de ser eficiente não é considerado apenas uma imposição da ordem social, como também, um direito fundamental da ordem jurídica, na medida em que:

O planejamento tributário situa-se na esfera jurídica de toda pessoa com um direito de proteção eficiente de seus interesses individuais, posto que a ordem jurídica os protege, tanto quanto o faz em relação aos interesses da coletividade que são resguardados pela lei que prescreve sanções para aqueles que não cumprem o que é obrigatório ou fazem o que é proibido.

Entretanto, em meio ao cenário de insegurança instaurado no Brasil, os institutos do Direito Tributário foram diretamente influenciados da forma mais gravosa possível. Nesse contexto, em que pese tenha a sua relevância reconhecida, o exercício do planejamento tributário fica altamente comprometido, diante de um ordenamento jurídico carente de cognoscibilidade, calculabilidade e previsibilidade.

Isso porque o planejamento tributário não se limita a identificar as melhores estratégias a serem seguidas pelo contribuinte de acordo com as suas peculiaridades, tampouco a buscar alternativas capazes de reduzir o excessivo valor dispendido para fazer frente à elevada carga tributária. Mais que isso, oportuniza à pessoa física ou jurídica a realização de uma avaliação prévia sobre os possíveis impactos que serão suportados durante o período estabelecido, demonstrando o caráter prospectivo do referido instituto.

Noutro giro, o contribuinte, diante do receio advindo das incertezas que regem o seu cotidiano, acaba por não exercer suas operações plenamente, renunciando, indiretamente, ao seu direito à liberdade no exercício das atividades econômicas. Afinal, segundo Ávila (2011, p. 63):

Quem não pode confiar nas condições jurídicas para a realização dos seus atos guardará distância das grandes realizações, já que a liberdade significa, justamente, a possibilidade de plasmar a própria vida de acordo com os próprios projetos.

Pelo mesmo motivo, restaura-se o entendimento de Eros Grau (2007, *apud* ÁVILA, 2011) no sentido de que a economia de mercado não resiste frente a esse cenário desprovido de calculabilidade.

Sob outro viés, o planejamento tributário também fica comprometido e passa a ter um caráter utópico diante das mudanças jurisprudenciais e legislativas que se tornaram constantes no campo tributário. Frise-se que as alterações de entendimentos no Direito não apenas são

importantes, como também, indispensáveis para que este possa acompanhar as transformações sociais que inegavelmente ocorrem e a elas se adaptar.

Certamente, um sistema excessivamente rígido não seria capaz de atender aos anseios da sociedade e, conseqüentemente, aos fins constitucionais, e é por essa razão que nem mesmo o princípio da segurança jurídica estimula a imutabilidade dos sistemas. Logo, a discussão que paira acerca das mudanças jurisprudenciais e legislativas não se refere a sua importância, vez que essa é incontestável. O que merece ser debatido são as conseqüências jurídicas delas decorrentes, mormente quando se visualiza um planejamento tributário fadado ao fracasso.

Diante dessa premissa, os efeitos das mutações oriundas do Poder Legislativo e Judiciário podem ocasionar repercussões preocupantes. No âmbito das mudanças jurisprudenciais, tal influência negativa decorre da confiança, por parte do contribuinte, de que uma decisão judicial que lhe foi aplicada terá validade de modo a servir-lhe de substrato quando da estruturação do seu planejamento tributário.

Nesse sentido, sobrevindo uma alteração jurisprudencial que conseqüente interfira no entendimento ora aplicado, a decisão que outrora lhe serviu de base na elaboração de seus cálculos, perde seus efeitos e frustra o planejamento fiscal rigorosamente elaborado.

Da mesma forma ocorre quando sobrevém uma mudança legislativa, uma vez que toda a organização econômica fora pautada em uma lei tornada sem efeito, destacando que, por vezes, tais alterações são tão gravosas que, como será abordado em momento posterior, nem mesmo o lapso temporal garantido pelo princípio da anterioridade do exercício e anterioridade nonagesimal é suficiente para garantir a efetiva adaptação do indivíduo face ao novo entendimento.

Por todos os motivos explanados, cria-se um sentimento de descrédito e total desconfiança entre os contribuintes e o Estado, na medida em que aqueles, constantemente surpreendidos e frustrados, vislumbram nas leis e nas decisões judiciais uma natureza meramente transitória, pois nada mais lhes assegura de que poderão nelas confiar e, com base nelas, planejar.

Some-se a isso o fato de que, tal como na segurança jurídica, o planejamento tributário se opera dentro de uma tensão entre a relação Estado-contribuinte, dado que, de um lado, esse busca obter liberdade de planejamento para potencializar seus rendimentos e, por outro lado, almeja o ente tributante a adoção de medidas capazes de maximizar a eficiência e simplificar a arrecadação.

Nesse sentido, Herrera Molina (1998, *apud* COSTA, 2007) alerta que o planejamento tributário, em que pese a sua indiscutível importância, é condicionado por um elemento externo, isto é, a busca pela redução de custos de gestão a partir da simplificação e, conseqüentemente, o anseio pelo aumento na arrecadação.

A isso denomina-se praticabilidade tributária, sobre a qual é essencial tecer alguns comentários.

3.6 Os limites da praticabilidade tributária frente aos direitos dos contribuintes

Em meio à eclosão de um número crescente de situações a serem regulamentadas a partir do advento das sociedades modernas, tornou-se necessária a atuação cada vez mais incisiva do direito para reduzir as complexidades que lhes eram apresentadas. No âmbito do Direito Tributário, a praticabilidade revelou-se como uma das possíveis soluções na tentativa de minimizar o caos instaurado e, nas lições de Misabel Derzi (1988, *apud* COSTA, 2007, p.19):

O emperramento das máquinas administrativa e judicial do Estado são desafios de difícil solução, cada vez mais acentuados em função de fatores como a explosão demográfica brasileira, a conscientização político-jurídica da população, o progresso e as formas e técnicas sofisticadas de tributação [...] tornando prementes as exigências de praticabilidade.

De acordo com Regina Helena Costa (2007), a praticabilidade tributária, também conhecida como factibilidade ou pragmatismo, permite a adoção de técnicas por parte do Estado objetivando a execução do ordenamento jurídico, de modo a possibilitar a consecução dos fins estatais da melhor maneira possível, sempre tendo em mente a redução de custos. Diante disso, foram concebidos instrumentos que supostamente seriam capazes de viabilizar a praticabilidade tributária, tais como presunções, conceitos indeterminados, ficções, cláusulas gerais, dentre outros.

O objetivo, quando da utilização destas técnicas simplificadoras, tornou-se evidente: a aplicação da norma tributária em massa. Isso porque aplicá-la a partir de cada caso concreto demandaria um alto custo operacional para a Administração Tributária, tornando-se, para ela, mais factível o que Misabel Derzi (2008, *apud* COSTA, 2007, p. 34) denominou de “modo de pensar tipificante”. Por trás desse conceito e da ideia de padronização por ele sugerida, subsiste a noção de negligência quanto às diferenças individuais que são de observância obrigatória quando se busca alcançar a justiça tributária e respeitar a capacidade contributiva.

Por esse motivo, questiona-se se, na prática, seria possível a redução das complexidades por meio da edição de normas simplificadoras, sem, contudo, desprezar outros princípios tributários e direitos dos contribuintes, vez que, utilizando-se de presunções, ficções e conceitos indeterminados, a primazia da realidade acaba por ser desconsiderada. Nesse sentido, Eduardo Morais da Rocha (2012, p. 73) observa que por meio da praticabilidade “se desconsideram as nuances do caso concreto e se restringe o alcance de outros princípios constitucionais, como o da igualdade, o da livre concorrência e o da segurança jurídica”.

Diante disso, percebe-se que não apenas violam-se garantias dos contribuintes, como também, princípios constitucionais tributários e o uso irracional e irreflexivo da praticabilidade tem por resultado o enfraquecimento de direitos que, antes, eram incontestáveis (DERZI, 2004, *apud* COSTA, 2007, p. 213). Nas lições da autora:

A deslegalização, a ausência de regras, o pluralismo, o corporativismo, a descrença em valores e em princípios, próprios do Pós-Modernismo, têm desencadeado a perda de fé na força normativa do Direito. *A praticidade tem sido desviada de seu sentido original (execução para realização dos fins da lei) para converter-se em mero instrumento de arrecadação, independentemente da aplicação, da boa gestão dos recursos e da eficiência dos serviços públicos* (grifo do autor).

Nesse contexto, em que pese justificáveis os atos emanados do Estado com o escopo de reduzir os custos financeiros a partir da aplicação em massa das leis tributárias, o que se constata é uma desvirtuação prejudicial da praticabilidade para outras finalidades, sobretudo quando utilizada para fins unicamente arrecadatórios.

É certo que hoje os recursos obtidos por meio da tributação não se destinam exclusivamente à manutenção do Estado, vez que indispensáveis também ao cumprimento de suas funções sociais. Dessa forma, é plenamente aceitável que se busquem meios de reduzir os encargos financeiros da Administração para, conseqüentemente, tornar a arrecadação mais eficiente e possibilitar o cumprimento das obrigações sociais dos entes.

Todavia, o que não se pode admitir é que, em nome da eficiência, da praticabilidade e das competências impositivas que lhes foi outorgada pela Constituição Federal, os princípios constitucionais e os direitos dos contribuintes sejam amesquinçados.

Por esse motivo, Humberto Ávila (2005, *apud* SAAD, 2013, p. 45) sintetiza que “o dever de eficiência não cria poder inexistente nem amplia poder existente; ele apenas estrutura a aplicação dos princípios tributários dentro do âmbito do poder atribuído pelas regras” e, por tal motivo, a praticabilidade deve ser utilizada para, de um lado, possibilitar a imprescindível

geração de receita e, de outro, oportunizar ao contribuinte que cumpra com seu dever fiscal sem excessivos ônus capazes de comprometer, inclusive, a sua capacidade contributiva.

No entendimento de Roque Antonio Carrazza (2006), é de interesse do Estado alavancar a arrecadação tributária e torná-la mais simples e segura, pois é por meio dela que a administração tributária se estrutura financeiramente para atender aos fins preconizados pela Constituição Federal.

Por essa razão, tal como esclarecido quando da análise referente às mudanças legislativas e jurisprudenciais vivenciadas pelo Direito Tributário, não se nega a importância da praticabilidade no atual contexto. Entretanto, o que se deve evitar é a sua utilização para outras finalidades não amparadas pela Constituição Federal, tal como quando as presunções, ficções e cláusulas gerais, visando uma suposta exequibilidade, nada mais servem como instrumentos capazes de auxiliar na desenfreada busca pela arrecadação e pragmatismo no recolhimento de tributos.

4 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS FACE À REONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO

Feita a análise das alterações promovidas pela Lei nº 13.670/2018 no que tange à reoneração da folha de pagamento, cumpre discutir se a medida utilizada para modificar a sistemática de recolhimento da contribuição previdenciária pode ser considerada plenamente válida, uma vez que pairam interesses antagônicos: de um lado, os contribuintes clamam pela observância à opção irretratável realizada no início do ano calendário com base na legislação vigente à época; de outro, busca-se o aumento na arrecadação tributária por parte do Estado para suprir o déficit indiscutivelmente existente no Brasil.

Para contextualizar este impasse, é fundamental resgatar alguns conceitos explicados de forma pormenorizada ao longo desta pesquisa.

Além disso, cumpre esclarecer que tais compreensões, somadas a todas as discussões que serão travadas acerca da suavidade nas regras de transição, planejamento tributário, o surgimento de expectativas legítimas, dentre outras, nada mais são do que a demonstração das inúmeras facetas por meio das quais o princípio da segurança jurídica pode ser evidenciado.

4.1 O princípio da anterioridade tributária em contraponto ao prazo razoável de transição

Conforme analisado no item 3.4 deste trabalho, a anterioridade do exercício e a anterioridade nonagesimal têm por objetivo garantir ao contribuinte maior previsibilidade diante de novas imposições tributárias, a partir do respeito ao lapso temporal que necessariamente deve ser observado entre a edição da lei instituidora ou majoradora de tributos e a produção de seus efeitos.

Contudo, o que se constata é que diante de certas alterações no campo tributário, em que pese o princípio da anterioridade seja devidamente verificado tal como previsto na Constituição Federal, este não alcança suas finalidades precípuas, quais sejam, evitar a surpresa e possibilitar a verdadeira adaptação à nova realidade.

Isso ocorre pois a depender da imposição, aguardar o próximo exercício financeiro ou período de noventa dias nem sempre é suficiente para que se garanta uma verdadeira previsibilidade e calculabilidade, violando por consequência o princípio da segurança jurídica.

Dessa forma, por meio do período estabelecido pelas anterioridades, os contribuintes passam a ter conhecimento acerca das mudanças que afetarão as suas atividades –

respeitando-se o aspecto da cognoscibilidade da segurança jurídica –, entretanto, lhes é dado tempo insuficiente para que possam efetivamente se adaptar, sobretudo no que tange aspecto financeiro, diante das novas circunstâncias.

Ao vislumbrar essa problemática, Humberto Ávila (2016) ressaltou que uma modificação que aumente de modo expressivo a carga tributária, necessariamente deve estar acompanhada de ferramentas atenuantes, isto é, mecanismos de temperança da modificação, como por exemplo, a fixação de um prazo razoável entre a data da publicação da lei modificadora e a produção de seus efeitos.

No mesmo sentido, Leandro Paulsen (2005) entende que a anterioridade não se restringe a apenas afastar o inesperado, pois, mais que isso, deve assegurar ao contribuinte o conhecimento antecipado das normas que os regulamentará e por tempo suficiente para que possam se adaptar.

Note-se que toda alteração legislativa deve ter a sua importância reconhecida, porém, simultaneamente, deve-se levar em consideração que estas nem sempre possuem a mesma repercussão no mundo concreto e é por esse motivo, segundo entendimento do autor, que “quanto maior o efeito da mudança, do ponto de vista dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, maior deverá ser o prazo concedido” (ÁVILA, 2016, p. 594).

Frise-se que a garantia da calculabilidade e da previsibilidade não deve estar atrelada à imutabilidade do direito. Diversamente a isso, o que se deve buscar é uma mudança paulatina, que não negligencie direitos subjetivos e não impossibilitem a realização de um planejamento tributário eficiente na busca de interesses meramente arrecadatários por parte do Estado.

Compreende-se, então, que respeitar as anterioridades nem sempre é suficiente para a garantia dos direitos dos contribuintes e esse empasse pode ser verificado a partir das alterações impostas pela Lei nº 13.670/2018 acerca da reoneração da folha de pagamento, mencionada no primeiro capítulo desta monografia.

Naquele momento, já que a referida lei foi publicada no mês de maio de 2018 para surtir efeitos a partir de setembro do mesmo ano, o princípio da anterioridade nonagesimal foi devidamente observado, tal como é exigido para as contribuições previdenciárias.

No entanto, tendo em vista a proporção da alteração para aqueles que optaram recolher a contribuição previdenciária sobre a receita bruta durante todo o ano calendário, é certo que o período de noventa dias foi o bastante tão somente para possibilitar o conhecimento quanto à nova sistemática de recolhimento, porém, não foi razoável para propiciar a necessária readequação dos contribuintes no que se refere aos seus planejamentos fiscais já anteriormente realizados.

Aliás, como será examinado com mais detalhes, nem mesmo deveria ser ônus das empresas a readaptação à nova realidade, vez que sua escolha se pautou em uma lei válida que claramente lhes assegurou um direito posteriormente suprimido pelo Fisco.

Nessa conjuntura, constata-se que não obstante a importância das anterioridades para a consecução da segurança jurídica no âmbito tributário, estas perdem seu efeito quando, ainda que respeitadas, não cumprem com as suas finalidades basilares. Em outras palavras, carecem de resultados práticos quando não é possível alcançar plenamente a previsibilidade e a calculabilidade tão almejadas e fundamentais para os contribuintes.

Por esse motivo, torna-se cada vez preocupante a aplicação de princípios isoladamente, pois o sistema tributário é composto por uma série de outras garantias que merecem igual atenção, não sendo permitido ao Estado que, a pretexto de exercer as suas competências tributárias, respeite tão somente aquilo que lhe é conveniente, negligenciando valores tão caros aos contribuintes, como a segurança jurídica, a proteção das expectativas criadas e o investimento em rigorosos planejamentos fiscais, cuja relevância é explicada a seguir.

4.2 A relevância do planejamento tributário em detrimento dos anseios do Fisco

Inegavelmente, cada vez mais as empresas brasileiras têm reconhecido a importância da realização de um planejamento fiscal, seja em função das sucessivas alterações legislativas que tornam mais complexas as relações Fisco-contribuinte, ou devido à elevada carga tributária a que estão submetidas.

Sob esse prisma, quando realizado de forma correta, o planejamento proporciona inúmeros benefícios, como uma melhor racionalização na gestão tributária, redução de valores recolhidos a título de impostos, maior atenção ao aproveitamento de incentivos fiscais, dentre outras benesses, sempre levando em consideração as peculiaridades e os objetivos da pessoa jurídica.

Por tal razão, quando uma empresa não possui um planejamento eficiente ou, por algum motivo, não consegue acompanhá-lo, possivelmente terá prejuízos financeiros inestimáveis. Decerto, tal situação torna-se ainda mais grave quando os dispêndios ocorrem por motivos alheios à vontade do contribuinte. Tomemos como exemplo adiante a Lei nº 12.546/2011 que possibilitou a desoneração da folha de pagamento.

Conforme analisado no item 3.5 deste trabalho, o caráter prospectivo do planejamento tributário possibilita que seja realizada uma avaliação prévia acerca dos impactos econômicos

que serão suportados durante todo o exercício financeiro, para que o contribuinte possa se organizar com antecedência de modo a não ser surpreendido com eventuais despesas não previstas em sua programação contábil.

Dessa forma, todas as suas escolhas são pautadas estrategicamente na busca pela menor onerosidade possível e este foi um dos principais argumentos utilizados pelas empresas nas ações judiciais propostas em face da alteração promovida pela Lei nº 13.670/2018.

Com efeito, o artigo 9º, §13, da Lei nº 12.546/2011 transferiu para o contribuinte a escolha entre o recolhimento da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento ou sobre a receita bruta, apenas com a ressalva de que a opção realizada seria considerada irretratável para todo o ano-calendário.

Tomando por base o exposto acerca do planejamento tributário, é indiscutível que, à época, a decisão acerca da base de cálculo sobre a qual incidiria a contribuição, foi precedida de uma análise capaz de atestar a escolha mais razoável economicamente à empresa. Dito de outro modo, a empresa, amparada pela liberdade de escolha dada pela lei, elegeu o caminho que lhe era mais acessível referente ao recolhimento do tributo.

Todavia, pelos motivos já explanados, a Lei nº 13.670/2018, além de decretar a extinção do recolhimento substitutivo em 2020, não observou o caráter irretratável da opção feita com duração até o fim do ano-calendário, na medida em que começou a produzir efeitos a partir de 01 de setembro de 2018. Nesse ínterim, restou evidenciado não somente um desprezo ao exercício da liberdade do contribuinte; mais que isso, houve uma total negligência quanto ao planejamento fiscal devidamente realizado pelas empresas com base em uma expectativa legítima, vez que fora assegurada por lei.

Nesse sentido, o Sindicato Nacional da Indústria de Componentes para Veículos Automotores (Sindipeças), que abrange uma série de fabricantes de autopeças no país, afirmou que aproximadamente 90% das empresas por ele representadas, elegeu o regime substitutivo da contribuição previdenciária, isto é, considerou mais vantajoso recolher o tributo tendo por base de cálculo o faturamento. Contudo, ao se deparar com a modificação, afirmou que:

As empresas foram surpreendidas em seus planos de negócios, com contratos já firmados e orçamentos definidos. Essa alteração da sistemática de tributação, que retira a opção das empresas e desloca a incidência apenas sobre a folha de pagamento, aumentando o custo do trabalho. Parece-nos não ser a melhor solução, ainda mais neste momento, em que o setor enfrenta crise sem precedentes (AUTOMOTIVE BUSINESS, 2017, *online*).

É por esse motivo que as relações Fisco-contribuinte estão cada vez mais frágeis e desprovidas de certeza. O sistema jurídico, que deveria atuar como redutor das inúmeras complexidades existentes, concentra uma gama de situações que corroboram para a insegurança, sobretudo quando frustra uma justa expectativa por ele criada.

Impende destacar que essa aparente despreocupação do Estado quanto à frustração de tais expectativas acaba por macular frontalmente o princípio da boa-fé. Nos ensinamentos de Roque Antonio Carrazza (2006, p. 424), quando inserido na seara tributária, esse princípio gera efeitos tanto em relação ao Fisco, quanto em relação ao contribuinte, “exigindo que ambos respeitem as conveniências e interesses do outro e não incorram com contradição com a sua própria conduta, na qual confia a outra parte”.

Contudo, este cenário não se opera na prática. Isso porque cada vez mais os interesses do Fisco são supervalorizados em detrimento dos anseios dos contribuintes, tal como se o princípio da boa-fé e a segurança jurídica somente servissem ao Estado.

Nesse viés, é de suma importância observar o julgado abaixo colacionado, no qual o Superior Tribunal de Justiça se posicionou a respeito da impossibilidade da migração de regimes tributários ante a inobservância dos prazos previamente estabelecidos em lei:

TRIBUTÁRIO. LUCRO PRESUMIDO. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. ALTERAÇÃO PARA LUCRO REAL. OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. ALTERAÇÃO RETROATIVA. INVIABILIDADE. **1. É de livre iniciativa do contribuinte a opção pelo regime tributário do lucro presumido, onde este pondera qual opção lhe será mais favorável, assumindo, em contraposição, os riscos inerentes a tal regime.** 2. O art. 26 da Lei n. 9.430/96, ao tratar da opção pelo regime do lucro presumido, possibilitou a mudança para o lucro real, desde que preenchidos os requisitos legais, qual seja, até a entrega da declaração de rendimentos e antes do procedimento fiscal, o que não se amolda à hipótese dos autos, pois o contribuinte já havia promovido a entrega da declaração. **3. Inviável a migração de regime fora dos prazos estabelecidos, porquanto restringida não apenas pelos imperativos legais impostos na lei, mas também pelos imperativos de organização administrativa e orçamentária.** 4. A alteração de regime produz efeitos bem mais amplos do que a simples forma de apuração, provocando revisão de valores de crédito aproveitado e, conseqüentemente, de tributos recolhidos. **Certamente a opção é deixada à escolha do contribuinte, mas há regras de forma e de tempo para seu exercício, cabendo-lhe certificar-se de que a opção que vem a fazer é a mais benéfica. A opção por regime menos vantajoso não lhe confere direito à revisão, nem mesmo no exercício a que se refere, e menos ainda com efeitos retroativos.** 5. A jurisprudência desta Corte firma-se no sentido de repelir a alteração de regimes tributários perpetrada ao livre anseio do contribuinte, em descompasso com a legislação de regência, **pois não se pode conceber que somente o contribuinte seja beneficiado na relação jurídico-tributária sem que também se preserve os interesse do Fisco, especialmente quando já considerada a livre manifestação de**

vontade do optante. Recurso especial provido. (STJ - REsp: 1266367 PE 2011/0166418-4, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 26/11/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 09/12/2013, grifo nosso, *online*)

Feita a análise da decisão, pode-se extrair algumas conclusões. Em resumo, o contribuinte tem liberdade para optar pelo lucro presumido no que tange à forma de tributação, se devidamente respeitados os requisitos legais. No momento da escolha, cabe a ele identificar o regime que melhor lhe favorece, sempre atentando aos eventuais ônus e riscos que acompanharão a sua decisão.

Imprescindível advertir que, eleita a melhor opção, a migração para regime diverso apenas é permitida dentro dos prazos estritamente previstos em lei, em respeito ao planejamento orçamentário realizado pelo Estado. Dessa forma, na eventualidade de o contribuinte optar por um regime que posteriormente deixe de atender às suas pretensões, somado ao decurso do prazo para proceder à migração, lhe restaria suportar os ônus pela má escolha, pois estabelecer a possibilidade de mudanças a qualquer tempo violaria diretamente os interesses do Fisco, sobretudo quanto à organização orçamentária e os meios de fiscalização já selecionados.

É importante mencionar que, independentemente do beneficiário – Fisco ou contribuinte –, as mudanças bruscas e inesperadas não são adequadas quando se pretende estabelecer uma relação de confiança, mormente quando respaldadas por lei. Porém, a decisão do Superior Tribunal de Justiça merece destaque na medida em que suscitou fundamentações relevantes e similares às utilizadas pela União quando restabeleceu a reoneração da folha de pagamento, sobre a qual se discute ao longo desta monografia.

O que se constata é que com base nos mesmos argumentos, o contribuinte teve a sua opção pelo recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta completamente negligenciada. Assim como ele assume os riscos ao optar pelo regime tributário do lucro presumido neste caso, caberia de igual maneira à União se responsabilizar pelos riscos de sua promessa ao possibilitar a alteração da base de cálculo da contribuição previdenciária, como, eventualmente, uma redução na arrecadação.

Não se pretende inferiorizar, tampouco, menosprezar os interesses do Fisco, porém, necessária é a compatibilização com os direitos subjetivos dos contribuintes, os quais, visualizando a possibilidade de escolha na forma de recolhimento da contribuição, certamente optaram pela forma menos onerosa, reajustando seus planejamentos da maneira que lhes era mais favorável.

Assim como possuem prazo para a migração do regime do lucro presumido para o lucro real, também fora dado prazo para vigência da sistemática do recolhimento da contribuição previdenciária. Dessa forma, não é razoável manter a irretratabilidade apenas quando é conveniente ao Fisco, pois além de sua organização administrativa e orçamentária, também há de se levar em consideração o planejamento realizado pelos contribuintes para todo o ano-calendário.

Relevante frisar que a preocupação com a organização administrativa e orçamentária do Estado em detrimento da programação fiscal do contribuinte não se limita às discussões atinentes ao planejamento, vez que também está intimamente relacionada à praticabilidade tributária, cerne do tópico seguinte.

Em outras palavras, possibilitar a migração do regime fora dos prazos estabelecidos teria por consequência a necessidade de um maior rigor fiscalizatório para acompanhar as eventuais mudanças, o que demandaria um alto custo operacional por parte do Estado, dificultando, por conseguinte, o tão almejado pragmatismo e a exequibilidade no recolhimento de tributos.

Notadamente, em meio às constantes tensões entre a liberdade de planejar e a busca pela praticabilidade por parte da Administração Tributária, evidencia-se a prevalência por esta segunda acepção, ante a aparente dificuldade de compatibilizar os direitos dos contribuintes e os anseios arrecadatórios do Fisco.

4.3 A desvirtuação da praticabilidade tributária para fins arrecadatórios e a aplicação na Lei nº 13.670/2018

A redução de custos e a simplificação na arrecadação sempre foram objetivos perquiridos pela Administração Tributária. Para tanto, tornou-se necessária a busca por meios capazes de viabilizar uma melhor execução das leis e tornar a cobrança progressivamente mais lucrativa ao Fisco.

É nesse contexto que se insere a praticabilidade que, tal como já fora introduzido, não está imune a críticas por parte daqueles que vislumbraram possíveis violações de direitos a pretexto de obter a tão almejada exequibilidade no recolhimento de tributos. Isso porque em um contexto de massificação das relações tributárias, revela-se impossível levar em consideração a primazia da realidade e as peculiaridades de cada caso.

De fato, o Estado, premido pela necessidade latente da obtenção de recursos, mais uma vez se utiliza de institutos tributários, ainda que em descompasso com a justiça fiscal. À vista disso, Regina Helena Costa (2007, p. 386) aduz que:

O grande desafio posto ao legislador tributário consiste em encontrar o ponto de equilíbrio entre, de um lado, a simplificação e a racionalização do sistema, para a melhoria da arrecadação, e, de outro, o respeito aos direitos do contribuinte.

Por conseguinte, na busca pela consecução dos objetivos estatais e para fazer frente à massificação das relações tributárias, recorre-se à edição de leis cujas principais características são a abstração e a generalidade, sem a devida preocupação sobre a repercussão destas normas no cotidiano de seus únicos destinatários: os contribuintes.

Dessa maneira, manifesta-se no ordenamento jurídico série de instrumentos normativos genéricos, por mais das vezes de difícil compreensão, mas que acabam por alcançar o resultado previsto pelo Estado, pois lhe confere sensação de aparente simplificação das relações Fisco-contribuinte e possibilita a redução de seu custo operacional quanto à fiscalização e arrecadação tributária.

Roque Antonio Carrazza (2006, p. 410) assevera que:

Em nome da comodidade e do aumento da arrecadação do Poder Público, não se pode fazer ouvidos moucos aos reclamos dos direitos subjetivos dos contribuintes, assegurados, como visto, pela própria Constituição.

Porém, na prática, como contrapartida à facilitação obtida pelo Estado, tem-se o surgimento de complexidades e entraves aos contribuintes, que se tornam reféns da incessante busca pelo aumento e/ou recuperação de receita.

As próprias Leis nº 12.546/2011 e 13.670/2018, sobre as quais constantemente foram feitos apontamentos ao longo deste trabalho, são exemplos práticos de que a facilidade e simplificação para o Estado pode ensejar obscuridade e empecilhos aos cidadãos.

Para constatar tal afirmação, basta observar as sucessivas alterações promovidas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, que hoje são os responsáveis por limitar as empresas autorizadas a permanecer no regime de recolhimento substitutivo até 2020 após a redação dada pela Lei nº 13.670/2018. Não é necessário tamanho esforço para perceber que as diversas modificações, exceções, remissões e exclusões constantes das leis as tornam de difícil – quando não impossível – compreensão por parte dos seus destinatários.

Por outro lado, estas modificações que certamente causaram dúvidas aos contribuintes, foram as mesmas que pretenderam beneficiar o Fisco no que concerne à arrecadação de tributos. Isso se justifica na medida em que, ante a inobservância da opção realizada pelas empresas, a alteração no regime de recolhimento da contribuição antes de findo o prazo estabelecido na lei, teve por substrato o déficit orçamentário suportado pela União.

De antemão, não é forçoso admitir que o Fisco constantemente desconsidera os compromissos honrados com os contribuintes para suprir as suas carências financeiras e, ao fazê-lo, muitas vezes se utiliza de fundamentações rasas que não coadunam com os ideais tão necessários ao alcance da justiça tributária. Torna-se ainda mais alarmante quando baseia seus atos em princípios ou institutos do Direito Tributário, para dar-lhes a aparência de legitimidade, tal como quando em nome da praticabilidade tributária, tem por real finalidade a busca pela arrecadação.

Para contextualizar tal celeuma, reportamo-nos aos argumentos abordados na já citada suspensão de segurança requerida pela União contra a decisão que antecipou a tutela no Agravo de Instrumento nº 5018908-68.2018.4.03.0000, interposto pela FIESP e pelo CIESP frente ao indeferimento da liminar pleiteada junto à 17ª Vara Cível da Subseção Judiciária de São Paulo/SP.

Destaca que, se não levado a efeito o Simples Nacional e a Zona Franca de Manaus, a desoneração da folha de pagamento representou a maior renúncia tributária já ocorrida e ocasionou série de distorções econômicas somadas a custos fiscais inestimáveis.

Além disso, ao fazer uso do instrumento processual da suspensão de segurança, alegou que a decisão geraria grave lesão à economia pública frente ao déficit fiscal que atinge o país, como também, prejudicaria a política econômica tida como prioritária emergida para reequilibrar as contas públicas, na medida em que:

- a. Concretamente, “estima-se um prejuízo isolado aos cofres públicos de R\$ 322.660.000,00 (trezentos e vinte e dois milhões e seiscentos e [sessenta mil] reais) no ano de 2018, conforme estudo realizado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na Nota Técnica CETAD/COEST nº 136, de 13 de setembro de 2018”;
- b. Há potencial efeito multiplicador, tendo em vista existirem “pelo menos 642 [seiscentos e quarenta e duas] ações cadastradas sobre o mesmo assunto no Brasil todo”, com impacto nas contas de 2018 estimado pela RFB de R\$ 1.094.170.000,00 (um bilhão e noventa e quatro milhões e cento e setenta mil reais), conforme Nota Técnica CETAD/COEST nº 074, de 30 de maio de 2018 (BRASIL, STF, 2018, *online*).

À análise do pedido, também foi argumentado pela União que a permanência dos efeitos da decisão lhe acarretaria o ônus de reajustar o planejamento orçamentário à nova conjuntura, minimizando a previsão de receita e causando impactos diretos ao novo presidente, que frente às desonerações realizadas, iniciaria o governo com imensurável contenção de gastos.

Ressaltou, por fim, que a revisão e/ou revogação de benefícios fiscais pode ser feita a qualquer tempo, vez que atrelada às oscilações da política econômica, e, tendo sido devidamente respeitado o princípio da anterioridade nonagesimal, não restaria espaço à alegação da inobservância à segurança jurídica e à confiança do contribuinte diante do Poder Público (BRASIL, STF, 2018, *online*).

A reoneração, somada a todas essas argumentações utilizadas para defendê-la, confirma que à União parece factível contrariar justas expectativas para alcançar os seus anseios arrecadatórios, sem considerar que, o que para ela significa uma medida de facilitação ou simplificação, pode ensejar prejuízos incalculáveis àqueles que terão de suportá-la.

Por tudo o que fora exposto até o momento, depreende-se que o desequilíbrio financeiro gerado aos destinatários da reoneração não foi alvo de grande comoção por parte do Estado, restando a impressão de que solucionar a problemática dos impactos aos cofres públicos tende a ser mais emergencial. Entretanto, pensamentos como esses devem ser rechaçados, pois mesmo que por vezes implicitamente, servem de autorização para a prática de atuações irrefletidas por parte do Poder Público.

Em outras palavras, não se pode tudo a pretexto de suprir as contingências do Governo Federal, pois se assim o fosse, as promessas estatais seriam sucessivamente rompidas a qualquer tempo, independentemente das expectativas que por ventura tenham gerado aos indivíduos.

Esse conjunto de situações exige um olhar cada vez mais crítico e cauteloso quanto aos atos provenientes do Estado, sem perder de vista que, assim como surge para os entes o poder-dever de cobrar tributos após a ocorrência do fato gerador e posterior lançamento do crédito, existem para o contribuinte miríade de garantias que devem resguardá-lo de eventuais inobservâncias à legislação tributária e à Constituição Federal.

Cumprе retomar a análise do Recurso Especial nº 1266367/PE (BRASIL, STJ, 2013, *online*), de relatoria do Ministro Humberto Martins, que, ao tratar sobre a opção do contribuinte pelo lucro presumido ou lucro real, considerou inviável a migração de regime jurídico fora dos prazos estabelecidos.

O mesmo raciocínio empregado na deve ser transplantado para este contexto. Sob a mesma lógica, não se pode conceber que os riscos sejam assumidos integralmente pelos indivíduos, mormente quando o seu vínculo de confiança com o Estado foi erigido com base em uma lei, pois à semelhança do levantamento realizado pelas empresas para saber qual escolha lhes seriam mais favorável, a União também já deveria prever as eventuais perdas na arrecadação, como resultado claramente esperado ante as desonerações setoriais.

Tal como defendido, não é razoável que as promessas se concretizem ou se mantenham somente quando servem aos interesses arrecadatários do Fisco, pois isso conduz a uma limitação sem precedentes do exercício da liberdade do contribuinte, o qual, frente à tentativa frenética pelo aumento de receita, pode ser onerado por exações manifestamente ilegais, quando não inconstitucionais.

4.4 A natureza da reoneração da folha de pagamentos sob a análise da inobservância do direito adquirido e ato jurídico perfeito

Conforme examinado anteriormente, é crescente a discussão no âmbito judicial acerca da possível existência de direito adquirido e ato jurídico perfeito a partir da análise de algumas situações vivenciadas no campo tributário. Não obstante as incessantes oscilações legislativas já serem, em sua essência, problemáticas, geram para os contribuintes séries de questionamentos acerca das regras que permanecem válidas e sobre até que ponto alguns benefícios lhes podem ser retirados abruptamente.

Nesse contexto, conforme esperado, as alterações promovidas pela reoneração da folha de pagamentos também foram motivo de grandes inquietações por parte das empresas que optaram pelo regime substitutivo. Naquele momento, muito se questionou se a opção irreatável pelo recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta poderia conferir status de direito adquirido à escolha, como também, se de fato a modificação teria desrespeitado ato jurídico perfeito.

Contudo, antes de adentrar nestes conceitos para relacioná-los ao problema em discussão, impende esclarecer o que efetivamente representou a desoneração da folha de pagamentos propiciada pela Lei nº 12.456/2011.

Conforme já mencionado, as empresas Neogrid Software S/A e Neogrid Informática S/A impetraram o Mandado de Segurança nº 5007367-73.2017.4.04.7201, distribuído para a 2ª Vara Federal de Joinville, sustentando que a modificação na base de cálculo do

recolhimento da contribuição previdenciária teria violado direito adquirido e ato jurídico perfeito.

Na oportunidade, também fora alegado que a medida de reoneração desrespeitou a previsão do artigo 178 do Código Tributário Nacional, uma vez que, tendo sido concedida por prazo certo e sob certas condições, corresponderia a uma isenção que não poderia ser modificada por lei a qualquer tempo (BRASIL, 2ª Vara Federal de Joinville, 2017, *online*)

Entretanto, em que pese para muitas empresas a desoneração de fato tenha representado a concessão de uma vantagem por prazo determinado – o ano calendário –, e sob certas condições – a irretratabilidade da escolha –, não se vislumbra a natureza de isenção nessa medida. Isso porque, como forma de exclusão do crédito tributário prevista no artigo 175, I, do Código Tributário Nacional, tal instituto representa uma dispensa do pagamento de um tributo a ser realizada pelo ente competente por instituí-lo.

Por meio dela, perfectibiliza-se o fato gerador com o conseqüente surgimento da obrigação tributária, porém, ao contribuinte é dispensado o ônus de arcar com o adimplemento do encargo.¹

Cumpra esclarecer que não obstante a demonstração da controvérsia existente acerca da definição desse instituto e a filiação ao conceito concebido pela doutrina mais moderna, ainda assim entende que não se aplica à hipótese da desoneração.

De outra sorte, restaria equivocado o tratamento da desoneração como mero benefício fiscal incondicionado passível de revogação a qualquer tempo, pois além da escolha surtir efeitos no período correspondente ao exercício financeiro e exigir a inalterabilidade da opção, teria por consequência a alteração na base de cálculo e na alíquota correspondente à contribuição, revelando-se mais condizente afirmar que a desoneração representou uma modificação no regime jurídico de tributação.

¹ O conceito legal de isenção estabelecido pelo Código Tributário Nacional não é o mais aceito pela doutrina. Para Luciano Amaro (2014), a definição atribuída à isenção como dispensa legal de tributo devido seria mais condizente ao instituto da remissão, pois aplicá-lo à isenção importaria, simultaneamente, na incidência de tributos sobre determinados fatos e na dispensa do pagamento do mesmo tributo, vez que isentos. Configura-se como um raciocínio incoerente, na medida em que um mesmo acontecimento não pode ser tributado e não tributado a um só tempo. Para o autor (AMARO, 2014), é ilógico imaginar uma situação na qual ocorra o fato gerador, ensejando a surgimento de uma obrigação tributária, da qual nasceria o crédito tributário posteriormente constituído por meio do lançamento quando, na verdade, desde a ocorrência do fato gerador, se tem ciência de que o tributo é isento, não restando motivos para ser recolhido. Além disso, aduz que se o lançamento constitui o crédito tributário, a isenção representaria a exclusão do crédito anteriormente a sua constituição e, partindo dessa premissa, não se vislumbram explicações razoáveis para o surgimento de um crédito tributário ante a existência prévia de uma lei regulamentando a sua isenção.

Feita essa consideração, é importante discutir se é possível confirmar a existência de eventual direito adquirido e ato jurídico perfeito a partir do problema exposto ao longo da pesquisa.

Primeiramente, cumpre destacar que o Supremo Tribunal Federal já pacificou o entendimento segundo o qual não há direito adquirido a regime jurídico. Tal percepção está contemplada no bojo de inúmeras decisões judiciais. A exemplo, tem-se o Recurso Extraordinário nº 563.708/MS, em cuja ementa abaixo transcrita resta evidenciada a tese fixada pelo Supremo Tribunal Federal:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. **INEXISTÊNCIA DE DIREITO ADQUIRIDO À REGIME JURÍDICO.** BASE DE CÁLCULO DE VANTAGENS PESSOAIS. EFEITO CASCATA: PROIBIÇÃO CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES. IMPOSSIBILIDADE DE REDUÇÃO DOS VENCIMENTOS. PRINCÍPIO DA IRREDUTIBILIDADE DOS VENCIMENTOS. RECURSO AO QUAL SE DÁ PARCIAL PROVIMENTO (STF – RE nº 563.708 MS, Relator: Min. Cármen Lúcia, Data de Julgamento: 06/02/2013, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 30/04/2013, grifo nosso, *online*).

Idêntico raciocínio também fora aplicado em decisão no Agravo de Instrumento nº 503534560-2018.4.04.0000, julgado em 21/11/2018 pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, referente à problemática da reoneração da folha de pagamento. Tal recurso foi interposto pela União em face de decisão concessiva de liminar em Mandado de Segurança, que possibilitou à impetrante o recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta até 31/12/2018.

Na ocasião, o Relator acolheu os argumentos levantados pela recorrente utilizando-se da jurisprudência consagrada pelo Supremo Tribunal Federal para suspender os efeitos da decisão agravada, a considerar inexistir direito adquirido a regime jurídico (BRASIL, TRF-4, 2018).

Certamente, tal raciocínio fora estabelecido para possibilitar que o Estado, diante de uma eventualidade no caso concreto, pudesse realizar ajustes nas suas relações com os particulares, para fazer frente as suas necessidades e urgências.

Contudo, este entendimento já sedimentado deve ser compreendido com ressalvas. Isso porque, tal como sinalizado no primeiro capítulo acerca da utilização dada à suspensão de segurança, o Poder Público por reiteradas vezes se vale de instrumentos de importância indiscutível e de modo irrefletido, para obter benefícios.

Dessa forma, assim como lhe é dada a “simples” possibilidade de alegar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia pública para obter a suspensão da segurança diante da concessão de um provimento judicial, nada impede que a decisão acerca da inexistência de direito adquirido a regime jurídico seja utilizada como manobra arbitrária para atender aos fins puramente estatais.

É por esse motivo que se torna tão necessária a análise das leis e da jurisprudência à luz dos princípios constitucionais tributários, pois, se é verdade que inexistente direito adquirido a regime jurídico, não é menos certo que expectativas legítimas foram frustradas a partir de contingências da realidade. É patente o receio da utilização destes entendimentos e instrumentos processuais como formas de autorização para o arbítrio, sem levar em consideração os limites constitucionalmente estabelecidos.

Partindo dessas constatações, resta relacioná-las com a situação vivenciada pelos contribuintes sob a vigência da Lei nº 13.670/2018.

Conforme já exaustivamente exposto, as empresas optantes pelo regime da contribuição substitutiva nos termos da Lei nº 12.546/2011, foram surpreendidas com a conduta da União no sentido de reonerar a folha de pagamento, em desrespeito à opção irrevogável realizada.

Nesse sentido, resta evidente que o contribuinte não possuía mera especulação de que a sua escolha perduraria por todo o ano-calendário, uma vez que a lei claramente lhe assegurou a perpetuação dos efeitos do regime tributário selecionado por todo o exercício financeiro. Pelo mesmo motivo, a frustração do contribuinte não foi resultado de um mero acaso, ou de um possível planejamento fiscal ineficiente; ao contrário, foi fruto do excesso de confiança depositado na lei que, de modo subversivo, causou-lhe prejuízos desmedidos.

Por tais razões, é inegável que a lei, ao oferecer de forma cristalina a possibilidade de escolha irrevogável quanto à forma de recolhimento das contribuições previdenciárias, não emprestou ao contribuinte uma mera expectativa, mas sim, conferiu-lhe direito adquirido a partir de sua decisão. Some-se a isso o fato de que é plenamente possível caracterizar a opção como ato jurídico perfeito, uma vez que a partir da escolha feita pelo contribuinte pautada no ato normativo, estava apta a produzir os seus efeitos durante todo o ano-calendário, não podendo legislação posterior modificar uma situação já sedimentada, perfeita e acabada.

A par da relevância das discussões suscitadas no presente tópico, é de suma importância fazer o seguinte apontamento.

Conforme já restou evidenciado, o respeito ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito não encerra a análise do princípio da segurança jurídica, vez que representam apenas uma dentre as suas mais diversas facetas.

Em outras palavras, em que pese não seja o entendimento adotado na presente monografia, na eventualidade de se considerar a reoneração como não comprometedor aos institutos mencionados, a argumentação pelo reconhecimento da violação do princípio em questão não restaria fragilizada, pois encontraria respaldo em outras ofensas aos direitos dos contribuintes, igualmente importantes à consecução da segurança jurídica.

4.5 A atuação do Poder Legislativo e Judiciário no contexto da reoneração da folha de pagamento

Nas palavras de Humberto Ávila (2011), a partir das promessas estatais, os particulares organizam suas atividades, inclusive referentes aos gastos financeiros, de acordo com os efeitos futuramente gerados quando de sua concretização, de modo que, permitir que o mesmo seja surpreendido com a não realização do que fora proposto, é admitir que seja tratado como mero objeto.

Para o autor (ÁVILA, 2011), deve-se analisar a ingerência estatal no exercício da liberdade do particular, uma vez que há vários tipos de normas: as que somente estabelecem de forma indireta as condições ao exercício da liberdade – nesta, o cidadão age por vontade própria, por mera liberalidade –; as que induzem comportamentos – na qual já é possível visualizar um certo incentivo estatal –; as que fazem promessas e estabelecem uma contrapartida ao particular; e as cogentes, que impõe a realização de um determinado comportamento.

Sob esse prisma, quanto maior for o nível de interferência estatal na conduta escolhida pelo particular, menor deve ser considerado o risco por ele reconhecido e, evidentemente, torna-se mais justo proteger a confiança fruto da promessa estatal, que há muito se encontra abalada.

Cumprido atestar que em meio a essas adversidades, o Poder Legislativo tem a relevante incumbência de tentar evitá-las, seja por meio da edição de leis mais condizentes com o sistema, seja através do reconhecimento de que a sucessiva produção de instrumentos normativos em um curto lapso temporal só tende a agravar a crise tributária já estabelecida. Contudo, na prática, defrontamo-nos com uma realidade completamente diversa.

Em um contexto de histeria normativa, a atividade legiferante parece ter rompido com a busca pela compatibilização entre as necessidades estatais e os princípios que regem o ordenamento jurídico e, por conseguinte, a vida em sociedade. Permitir mudanças tão abruptas e, concomitantemente, tão drásticas, é no mínimo não colaborar com quem confia nos atos emanados pelo próprio Legislativo.

É certo que não se pode generalizar e entender todas as mutações como sinônimo de violação, no entanto, há aquelas que dificultam a adaptação perante a nova realidade em função do pouco tempo estabelecido entre a publicação da norma e a produção de seus efeitos. É nessa segunda acepção que se enquadra a gama de alterações promovidas pela Lei nº 13.670/2018.

Esse serve como um grande exemplo para demonstrar de que forma a confiança do contribuinte perante os atos estatais, pode, rapidamente, ceder lugar a um total sentimento de descrédito e insatisfação. Deve-se ter em mente que por trás de uma alteração legislativa, há um planejamento realizado nos moldes da sistemática anterior, como também, uma série de direitos e princípios tendo suas importâncias mitigadas.

A transferência do recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta, para aqueles que assim optaram, pode ter possibilitado a contratação de novos empregados frente à desoneração da folha. Contudo, os planejamentos e as estratégias efetivadas com base na lei são visivelmente descartados para fazer frente ao déficit orçamentário da União, como se o impacto no caixa das empresas fosse menos relevante.

Assim, não é razoável pretender que aquele que teve a sua expectativa frustrada diante da superveniência de uma nova dinâmica, volte a acreditar na seriedade dos atos estatais, sobretudo quando se despreza inclusive direito adquirido e ato jurídico perfeito.

Outrossim, o Poder Judiciário também vem causando inúmeros entraves, a partir das constantes decisões claramente conflitantes no âmbito dos tribunais. Além disso, a falta de fundamentação adequada somada à ausência de suavidade nas modificações de entendimentos também foram motivos levantados por Humberto Ávila (2016) que corroboram para a formação de um olhar desanimador perante os atos jurisdicionais.

Nas decisões judiciais apresentadas acerca das alterações decorrentes da sistemática da reoneração, além dos contribuintes enfrentarem decisões conflitantes entre tribunais, tinham seus quadros constantemente alterados. Decerto, por vezes tais alterações foram benéficas, vez que desencadearam em resultados positivos após indeferimento de liminar em primeiro grau.

Contudo, até mesmo nestes casos ainda parecia utópica a tentativa de manter um mínimo planejamento, pois em um curto período de tempo, já poderiam estar diante da suspensão dos efeitos da tutela ora conquistada, tal como ocorreu em sede do pedido de suspensão de segurança nº 5257 há pouco analisado, após a decisão do Ministro Dias Toffoli que ocasionou a suspensão dos efeitos da tutela antecipada conquistada pela FIESP e pelo CIESP, que as possibilitariam a manutenção no regime substitutivo até o fim do ano calendário, tal como lhes fora ofertado.

Tais oscilações não chegam a representar uma mudança jurisprudencial que, no entendimento de Misabel Derzi (2009), podem gerar instabilidades jurídicas e frustração aos atingidos, momento em que os princípios constitucionais tributários devem ser observados. Não obstante, certamente criam um cenário permeado de imprevisibilidades aos contribuintes, os quais ficam impossibilitados de confiar nas decisões proferidas, sejam estas favoráveis ou não.

Tal como apreendido por Humberto Ávila, também há de se levar em consideração a ausência de suavidade nas regras de transição diante das mudanças de entendimentos. Certamente, funciona como outro fator que torna impraticável a calculabilidade, e por consequência, a segurança jurídica. Isso porque a intensidade que a alteração possivelmente causará àqueles por ela influenciados, padece de análise.

Implica dizer que, conforme defendido anteriormente, deve-se evitar na maior medida possível a aplicação restrita de princípios, pois muitas vezes, o prazo que a lei considera suficiente para possibilitar adaptações frente a novas realidades, não é idôneo aos reajustes que certamente serão feitos, mormente quando o conteúdo das alterações é hábil a causar impactos financeiros.

Diante disso, percebe-se que os indivíduos encontram-se desamparados por aqueles que, a princípio, deveriam sempre primar pela consecução do princípio da segurança jurídica.

A edição de instrumentos normativos irrefletidos, a inobservância das particularidades de cada caso concreto ou as inúmeras decisões divergentes, conduzem ao mesmo resultado prático: à violação dos direitos dos contribuintes, os quais, dadas as circunstâncias factuais, muitas vezes são compelidos a guiar suas atividades empresariais sem o mínimo de cognoscibilidade, previsibilidade e calculabilidade, tão necessários ao regular funcionamento de sua gestão, como também, ao alcance de suas garantias enquanto cidadãos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve por objetivo realizar um estudo da reoneração da folha de pagamento viabilizada pela Lei nº 13.670/2018, a fim de examinar em que medida essa conduta do Governo Federal impactou nas atividades dos contribuintes e no princípio da segurança jurídica.

Para tanto, foi necessário esclarecer com detalhes no que consiste tal princípio a partir de sua dupla dimensão estabelecida por Humberto Ávila, e constatou-se que são variadas as formas pelas quais tal garantia pode ser violada.

Partindo dessa premissa, atestou-se que o advento da Lei nº 13.670/2018 e a consequente medida reoneratória transferiu ao contribuinte o encargo de reajustar as suas atividades empresariais para fazer frente ao déficit orçamentário suportado pela União, em que pese essa atitude tenha representado flagrante desrespeito à opção irretratável estabelecida pela Lei nº 12.546/2011.

Com efeito, observou-se que o procedimento utilizado pelo Estado para suprir as carências financeiras, decerto comprometeu a dupla dimensão do princípio da segurança jurídica. Frise-se que não obstante ao contribuinte tenha sido oportunizado o conhecimento da norma que passaria a vigorar – vislumbrando-se uma possível atenção ao caráter da cognoscibilidade –, não foi possível ampliar tal afirmação aos aspectos da calculabilidade e confiabilidade.

Somado a isso, ao longo desta pesquisa, não se pretendeu negar a importância da adaptação do Direito às novas circunstâncias que rotineiramente lhes são apresentadas. No entanto, considerou-se relevante expor que as modificações jurídicas, sejam elas legislativas ou jurisprudenciais, não podem se manifestar em descompasso com os valores consagrados na legislação tributária e na própria Constituição Federal, tal como ocorreu a partir da edição da Lei nº 13.670/2018.

Conforme compreendido, deve-se primar pela aplicação sistemática dos princípios, uma vez que inseri-los isoladamente no bojo de decisões judiciais ou na elaboração das leis, não possibilita extrair o melhor resultado possível ante as peculiaridades do caso concreto.

Por esse motivo, buscou-se demonstrar que a correta aplicação do princípio da anterioridade tributária não foi o suficiente para evitar a surpresa e garantir a readaptação, para posteriormente ratificar que prosseguir com a sua utilização em apartado dos demais

valores, em especial a segurança jurídica, traduz-se por distorcer-lhe o real significado, o que, consequentemente, se insere como uma dentre as várias ofensas ao princípio em comento.

Em seguida, alertou-se para o perigo da constante utilização de meios idôneos pelo Fisco para emprestar legitimidade aos seus atos, quando na verdade nada mais são do que tentativas de atender tão somente aos seus interesses, sobretudo os arrecadatários.

Não se pode conceber que o Estado, em nome das competências impostas pela Carta Constitucional, pela desvirtuação da praticabilidade tributária e dos instrumentos processuais, negligencie a gama de direitos conquistados ao longo do tempo e destinados aos contribuintes sem sequer considerar a primazia da realidade e as particularidades de cada um.

É por situações como estas que Humberto Ávila, de forma correta e exemplar, tanto defende que o Estado não pode ser considerado destinatário da segurança jurídica, pois se assim o fosse, possivelmente seria mais um artifício a seu favor para prosseguir com suas atuações manifestamente ilegais.

Por todos os argumentos expostos até o momento, é possível perceber que a problemática da reoneração da folha de pagamento vai muito além de descobrir o que deve prevalecer diante de interesses notadamente antagônicos por parte dos cidadãos e do Fisco.

Simboliza, na verdade, um caso exemplar capaz de demonstrar a necessidade premente de um amadurecimento da relação Estado-contribuinte, porquanto é indiscutível a perda de credibilidade destes frente às instituições e crescente o sentimento de desamparo por aqueles que deveriam sempre prezar pela boa aplicação dos princípios constitucionais tributários.

Vive-se um momento de criações legislativas irrefletidas e contraditórias entre si, em que direitos concedidos aos contribuintes lhes são rapidamente suprimidos. É por esse motivo que por reiteradas vezes, enfatizou-se que não é razoável lhes exigir que confiem novamente nas promessas estatais, mesmo as criadas por lei, pois as contingências da realidade muitas vezes são suficientes para que o Estado não honre com os compromissos estabelecidos e frustre as expectativas legitimamente criadas, não coadunando tais atitudes com o princípio da boa-fé e da proteção da confiança e contrariando até mesmo direito adquirido e ato jurídico perfeito.

É ilógico conceber que uma lei plenamente válida surta efeitos apenas para um dos sujeitos da relação jurídico-tributária. Assim, manter a irretratabilidade da opção tão somente quando benéfico ao Fisco, impossibilitando a plena execução do planejamento fiscal realizado pelo contribuinte, significa inseri-lo em um quadro de constante instabilidade e torná-lo refém das conveniências do Estado.

Destaca-se que idêntica situação já fora vivenciada quando da publicação da Medida Provisória nº 774 abordada no início desta monografia, o que ratifica o rompimento constante das legítimas expectativas dos contribuintes frente aos atos estatais e torna impossível o estabelecimento de uma relação segura baseada na calculabilidade e confiabilidade.

Deve-se ter em mente que todas as garantias violadas estão contempladas sob o manto da segurança jurídica, de modo que desrespeitá-las, individual ou conjuntamente, implica consequentemente no menosprezo a este princípio.

Por fim, cumpre esclarecer que não se defende a eternidade das desonerações setoriais, tampouco se nega importância ao interesse arrecadatório do Fisco, porém, torna-se necessária uma profunda reflexão sobre a intensidade das medidas eleitas para a consecução desse objetivo, pois se de um lado a União necessita reduzir gastos e conter despesas, de outro, o contribuinte clama que sejam respeitados miríade de direitos a ele assegurados, para afastar as inúmeras sobrecargas que lhes são impostas, sobretudo diante da estagnação global e da crise tributária inegavelmente instaurada no Brasil.

REFERÊNCIAS

a. FONTES DOUTRINÁRIAS, ARTIGOS E TRABALHOS ACADÊMICOS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte**. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, nº 4, jan 2006. Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=69>. Acesso em: 06 de maio de 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

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.

KFOURY JR., Anis. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade**. Rio Grande do Sul: Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2005.

PEIXOTO, Ravi. **A modulação de efeitos em favor dos entes públicos na superação de precedentes: uma análise da sua (im)possibilidade**. Revista dos Tribunais. São Paulo, v. 40, n. 246, p. 381-399, ago. 2015. Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RPro_n.246.17.PDF>. Acesso em: 25 de março de 2019.

_____. **Superação do precedente e segurança jurídica**. 2. ed. Bahia: JusPODIVM, 2016.

ROCHA, Eduardo Morais. **A praticidade como sinônimo de desconfiança e as margens de lucro fixas nos preços de transferência**. Revista SJRJ. Rio de Janeiro, v. 19, n. 13, p. 69-87,

2012. Disponível em: <<https://www.jfrj.jus.br/sites/default/files/revista-sjrj/arquivo/323-1235-2-pb.pdf>>. Acesso em: 23 de março de 2019.

SAAD, S. S. **Simplificação e praticabilidade no Direito Tributário**. São Paulo: Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade de São Paulo, 2013.

SORJ, B. A convivência democrática como politeísmo de valores. **SciELO**, 2016. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40142016000100133#aff1>. Acesso em: 29 de maio de 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar**. Revista Eletrônica de Direito do Estado, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, out/nov/dez, 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=66>>. Acesso em: 01/05/2019.

TORRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica do sistema constitucional tributário. In: VIANA, M. (Org.). **Código Tributário Nacional: análises e reflexões para mais de 50 anos de vigência**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2016.

_____. **Temporalidade e segurança jurídica – irretroatividade e anterioridade tributárias**. Revista PGFN. Brasília, v. 1, n. 1, p. 45-62, 2011. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/heleno.pdf>>. Acesso em: 01 de maio de 2019.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Interpretação e planejamento tributário. In: SANTI, E.; ZILVETI, F. (Org.). **Tributação Empresarial**. São Paulo: Saraiva, 2009.

b. LEGISLAÇÕES

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 20 de outubro de 2018.

_____. **Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 669, de 26 de fevereiro de 2015**. Brasília, 25 de fevereiro de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Exm/ExmMP-669-15.pdf>. Acesso em: 21 de outubro de 2018.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 02 de novembro de 2018.

_____. **Lei nº 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. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 09 de outubro de 2018.

_____. **Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011.** Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona; altera as Leis no 11.774, de 17 de setembro de 2008, no 11.033, de 21 de dezembro de 2004, no 11.196, de 21 de novembro de 2005, no 10.865, (...) nos termos que especifica; e dá outras providências. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm>. Acesso em: 20 de outubro de 2018.

_____. **Lei nº 12.812, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212cons.htm>. Acesso em: 21 de outubro de 2018.

_____. **Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014.** Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sobre a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros, sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros e sobre a isenção de imposto sobre a renda na alienação de ações de empresas pequenas e médias; prorroga o prazo de que trata a Lei no 12.431, de 24 de junho de 2011; altera as Leis nos 10.179, de 6 de fevereiro de 2001, 12.431, de 24 de junho de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.637, (...); e dá outras providências. Brasília, 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/L13043.htm>. Acesso em: 19 de novembro de 2018.

_____. **Lei nº 13.161/2015, de 31 de agosto de 2015.** Altera as Leis nºs 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, 12.780, de 9 de janeiro de 2013, que dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, dos Jogos Olímpicos de 2016 e dos Jogos Paraolímpicos de 2016, 11.977, de 7 de julho de 2009, e 12.035, de 1º de outubro de 2009; e revoga dispositivos da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, quanto à tributação de bebidas frias. Brasília, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13161.htm>. Acesso em: 19 de novembro de 2018.

_____. **Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018.** Altera as Leis nºs 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, e 11.457, de 16 de março de 2007, e o Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977. Brasília, 2018. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/legislacao/ListaTextoSigen.action?norma=26918796&id=26918816&idBinario=26921098&mime=application/rtf>>. Acesso em: 19 de novembro de 2018.

_____. **Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011.** Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras - REINTEGRA; dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona, e dá outras providências. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/mpv/540.htm>. Acesso em: 19 de novembro de 2018.

_____. **Medida Provisória nº 651, de 9 de julho de 2014.** Dispõe sobre os fundos de índice de renda fixa, sob a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros; sobre a tributação das operações de empréstimos de ativos financeiros; sobre a isenção de imposto sobre a renda na alienação de ações de empresas pequenas e médias; prorroga o prazo de que trata a Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011; e dá outras providências. Brasília, 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Mpv/mpv651.htm>. Acesso em: 19 de novembro de 2018.

_____. **Medida Provisória nº 774, de 30 de março de 2017.** Dispõe sobre a contribuição previdenciária sobre a receita bruta. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Mpv/mpv774.htm>. Acesso em: 19 de novembro de 2018.

_____. **Medida Provisória nº 794, de 09 de agosto de 2017.** Revoga a Medida Provisória nº 772, de 29 de março de 2017, a Medida Provisória nº 773, de 29 de março de 2017, e a Medida Provisória nº 774, de 30 de março de 2017. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/medpro/2017/medidaprovisoria-794-9-agosto-2017-785304-publicacaooriginal-153534-pe.html>>. Acesso em: 19 de novembro de 2018.

_____. **Projeto de Lei nº 8.456/2017.** Altera a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e a Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=779D1372BC1A295EBE34B5A1D55520E6.proposicoesWeb2?codteor=1600917&filename=Avulso+-PL+8456/2017>. Acesso em: 16 de novembro de 2018.

c. DECISÕES JUDICIAIS

BRASIL. STF. **Manifestação nº 1117/2018** – AJC/SGJ/PGR. Constitucional e tributário. Manifestação. Contribuições previdenciárias. Data da manifestação: 05/12/2018. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15339246113&ext=.pdf>>. Acesso em: 28 de março de 2019.

_____. STF. **Recurso Extraordinário n. 563.70/MS**, do Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. Publicado no Diário de Justiça em: 30/04/2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3716931>>. Acesso em: 27 de março de 2019.

_____. STF. **Suspensão de segurança nº 5257.** Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília. Publicado no Diário de Justiça em 09 de novembro de 2018. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/646509320/medida-cautelar-na-suspensao-de-seguranca-mc-ss-5257-sp-sao-paulo>>. Acesso em 20 de novembro de 2018.

_____. STJ. **Recurso Especial nº 1266367/PE**, da 2ª Turma. Relator: Ministro Humberto Martins. Publicado no Diário de Justiça em: 09/12/2013. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24803988/recurso-especial-resp-1266367-pe-2011-0166418-4-stj/relatorio-e-voto-24803990>>. Acesso em: 21 de fevereiro de 2019.

_____. TRF-2 – Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Processual Civil. **Agravo de Instrumento**. Pedido de tutela antecipada recursal. Agravo de Instrumento nº 5000585-42.2018.4.02.0000, 3ª Turma. Agravante: Aliança S/A – Indústria Naval e Empresa de Navegação. Agravado: União Federal. Relator: Theophilo Antonio Miguel Filho. Rio de Janeiro. Data da publicação: 14 de setembro de 2018. Disponível em: <<https://www.escavador.com/diarios/711759/TRF2/judicial/2018-09-14/355915380/movimentacao-do-processo-5000585-4220184020000>>. Acesso em: 20 de novembro de 2018.

_____. TRF-2 – Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Processual Civil. **Mandado de segurança**. Pedido liminar. Mandado de Segurança nº 5006992-96.2018.4.02.5001. Impetrante: Oxford Porcelanas Espírito Santo LTDA. Impetrado: União Federal. Magistrada: Enara de Oliveira Olimpio Ramos Pinto. Espírito Santo. Data da publicação: 17 de agosto de 2018. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/614223722/andamento-do-processo-n-5006992-9620184025001-es-mandado-de-seguranca-17-08-2018-do-trf-2>>. Acesso em: 10 de dezembro de 2018.

_____. TRF-3 – Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Processual Civil. **Agravo de Instrumento**. Pedido de tutela antecipada. Agravo de Instrumento nº 5011263-26.2017.4.03.0000, 2ª Turma. Agravantes: Federação das Indústrias de São Paulo e Centro das Indústrias do Estado de São Paulo. Agravado: União Federal. Relator Desembargador Souza Ribeiro. São Paulo. Data de publicação: 31/10/2017. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/noticias/Noticias/Imprensa/Visualizar/892>>. Acesso em: 08 de novembro de 2018.

_____. TRF-3 – Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Processual Civil. **Agravo de Instrumento**. Pedido de tutela antecipada. Agravo de Instrumento nº 5017472-74.2018.4.03.0000, 2ª Turma. Agravante: Associação Brasileira Da Indústria De Artigos E Equipamentos Médicos, Odontológicos, Hospitalares E De Laboratórios - Abimo. Agravado: União Federal. Relator Desembargador Souza Ribeiro. São Paulo. Data de publicação: 13/08/18. Disponível em: <<https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/listView.seam?numeroProcesso=5017472-74.2018.4.03.0000>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

_____. TRF-3 – Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Processual Civil. **Agravo de Instrumento**. Contribuição sobre a folha de salários. Agravo de instrumento nº 5018908-68.2018.4.03.0000, 1ª Turma. Relator: Desembargador Federal Helio Nogueira. Data da Publicação: 31 de agosto de 2018. Disponível em: <<https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/listView.seam?numeroProcesso=5018908-68.2018.4.03.0000>>. Acesso em: 23 de fevereiro de 2019.

_____. TRF-4 – Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Processual Civil. **Agravo de Instrumento**. Pedido de tutela recursal. Agravo de Instrumento nº 50243058120184040000, 2ª Turma. Agravante: CMPC CELULOSE RIOGRANDENSE LTDA. Agravado: União Federal. Relator: Alcides Vettorazzi. Data da publicação: 28/06/2018. Disponível em: <<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/595702260/agravo-de-instrumento-ag-50243058120184040000-5024305-8120184040000/inteiro-teor-595702282?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 19 de outubro de 2018.

_____. TRF-4 – Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Tributário. **Agravo de Instrumento**. Contribuições Previdenciárias. Agravo de Instrumento nº 503534560-

2018.4.04.0000, 1ª Turma. Relator: Desembargador Federal Roger Raupp Rios. Data de publicação: 21/11/2018. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtValor=50353456020184040000&selOrigem=TRF&chkMostrarBaixados=&todasfases=&selForma=NU&todaspartes=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=&numPagina=1>. Acesso em: 02 de março de 2019.

_____. TRF-4 – Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Processual Civil. **Apelação.** Contribuições previdenciárias. Apelação n. 5007367-73.2017.4.04.7201, 1ª Turma. Apelante: União Federal. Apelado: Neogrid software S.A. Relator: Alexandre Rossato da Silva Ávila. Santa Catarina. Data da publicação: 09 de julho de 2018. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=KQoz&hdnRefId=f51828b6135c9814d369e8dc4a630c0f&selForma=NU&txtValor=500736773.2017.4.04.7201&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras>. Acesso em: 20 de novembro de 2018.

_____. TRF-4 – Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Tributário. **Mandado de Segurança.** Contribuições Previdenciárias. Mandado de Segurança nº 5034395-91.2018.4.04.7100. Impetrante: CMPC CELULOSE RIOGRANDENSE LTDA. Impetrada: União Federal. Magistrado: Alexandre Rossato da Silva Ávila. Data da publicação: 13/08/2018. Disponível em: <<https://www2.jfrs.jus.br/consulta-processual/?consulta-processual=1&txtValor=50343959120184047100&selForma=NU&selOrigem=RS&txtDataFase=01/01/1970&pagina=2>>. Acesso em: 04 de maio de 2019.

_____. TRF-5 – Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Processual Civil. **Apelação.** Contribuições previdenciárias. Apelação nº 08121001120174058300, 4ª Turma. Relator: Desembargador Federal Edílson Nobre. Data de publicação: 17/05/2018. Disponível em: <<https://www4.trf5.jus.br/Jurisprudencia/JurisServlet?op=exibir&tipo=1>>. Acesso em: 02 de novembro de 2018.

d. NOTÍCIAS

Autopeças criticam reoneração da folha de pagamento. **Automotive Business**, 2017. Disponível em: <<http://www.automotivebusiness.com.br/noticia/25569/autopecas-criticam-reoneracao-da-folha-de-pagamento>>. Acesso em: 24 de maio de 2019.

BRETAS, Valéria. **O impacto da greve dos caminhoneiros na rotina do brasileiro em números**. 2018. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/brasil/o-impacto-da-greve-dos-caminhoneiros-na-rotina-do-brasileiro-em-numeros/>>. Acesso em: 17 de fevereiro de 2019.

CPRB - Receita Bruta - Desoneração da Folha de Pagamento. **Portal Tributário**. 2016. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributario/cprb-receita-bruta.htm>>. Acesso em: 05 de fevereiro de 2019.

IGNACIO, Laura. Liminar livra empresas de reoneração da folha. **Valor Econômico**. São Paulo, 2018. Disponível em: <<https://www.valor.com.br/legislacao/5749779/liminar-livra-empresas-de-reoneracao-da-folha>>. Acesso em: 08 de maio de 2019.

MOURA, Fernanda; MASCITTO, Andréa; FILHO, Sérgio. **Suspensão de segurança: uma arma pública**. 2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/suspensao-da-seguranca-uma-arma-publica-03072017>>. Acesso em: 19 de fevereiro de 2019.

OLIVEIRA, Mariana. Nova decisão suspende liminar que desonerava folha de empresas de saúde. **Consultor Jurídico**. 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-set-03/decisao-suspende-liminar-desonerava-folha-empresas-saude>>. Acesso em: 05 de maio de 2019.

VIANA, Laura; MATSUMOTO, Cristiane; CRESTANI, Wiliam. **Os impactos tributários da Lei nº 13.670/2018: as alterações no regime da CPRB, no adicional da COFINS-Importação e nas compensações tributárias**. 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/os-impactos-tributarios-da-lei-no-13-670-2018-06072018>>. Acesso em: 03 de maio de 2019.