

# Reformas Tributárias, Estado de Direito e Separação dos Poderes: Algumas Reflexões sobre a Atuação Disfuncional dos Poderes Republicanos em Matéria Tributária

## *Tax Reforms, Rule of Law and Separation of Powers: some Reflections on the Dysfunctional Performance of Republican Powers in Tax Matters*

Cassiano Menke

Professor de Direito Tributário da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Doutor e Mestre em Direito Tributário pela UFRGS. Vice-presidente do Instituto de Estudos Tributários – IET. Professor de Direito Tributário na Escola da Magistratura Federal do RS (Esmafe-RS). Advogado. *E-mail*: cassiano.menke@silveiro.com.br.

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.59.27.2025.2749>

### *Resumo*

O presente trabalho tem por objetivo demonstrar a ocorrência de violações aos princípios do Estado de Direito e da separação dos Poderes causadas no contexto da produção de atos normativos editados pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário no âmbito tributário. Tais atos implicaram hipertrofia do Executivo no que diz respeito à criação, interpretação e aplicação de enunciados normativos neste campo da disciplina jurídica e, ainda, revelaram menosprezo por parte deste poder a decisões judiciais que lhe são desfavoráveis. Com relação ao Legislativo e ao Judiciário, igualmente foram verificadas atuações inconstitucionais por parte de ambos, sobretudo pelo fato de o primeiro deixar de fazer o que lhe é devido e o segundo fazer aquilo que lhe é proibido realizar. Os resultados disso tudo são a perda do ponto de equilíbrio entre os poderes, a indevida ampliação da zona de atuação do poder de tributar e a indevida restrição aos direitos e às garantias individuais. *Palavras-chave*: reforma tributária, limites ao poder, Estado de Direito, separação dos poderes, Executivo, Legislativo e Judiciário.

### *Abstract*

This paper aims to demonstrate the occurrence of violations of the principles of the Rule of Law and the separation of Powers caused in the context of the production of normative acts issued by the Executive, Legislative and Judiciary Powers in the tax sphere. Such acts implied hypertrophy of the Executive with regard to the creation, interpretation and application of normative statements in this field of legal discipline and, furthermore, revealed disre-

gard on the part of this power for judicial decisions that are unfavorable to it. In relation to the Legislative and the Judiciary, unconstitutional actions were also verified on the part of both, mainly due to the fact that the first failed to do what was due to him and the second did what he was prohibited from doing. The results of all this are the loss of the balance point between powers, the undue expansion of the area of action of the power to tax and the undue restriction on individual rights and guarantees.

*Keywords:* tax reform, limits to power, Rule of Law, separation of powers, Executive, Legislative and Judicial branches.

## Introdução

Faz tempo que um dos assuntos mais debatidos entre operadores do Direito Tributário diz respeito às *reformas* tributárias que vêm sendo feitas no Brasil. Fala-se muito disso. E não apenas da reforma envolvendo os tributos sobre a produção e o consumo, que começou com a Emenda Constitucional (EC) n. 132/2023. Outras mudanças têm ocorrido por meio de atos normativos que não somente aqueles oriundos do Poder Legislativo.

Esses atos, em que pese sua aparente legitimidade, parecem estar revelando atuação dos Poderes da República que exorbita a esfera de competência que a CF/1988 reservou a cada um deles.

O Poder Executivo tem atuado com alto grau de protagonismo no âmbito tributário, seja editando reiteradas medidas provisórias relativamente ao tema, seja definindo as hipóteses de incidência de tributos em casos nos quais o legislador se omitiu, seja, ainda, nas situações em que, por não concordar com precedentes judiciais, os ignora e segue atos normativos por ele próprio produzidos. O Poder Legislativo, por seu turno, tem atuado aquém da sua competência. Ele tem editado disposições normativas muito importantes em matéria tributária, porém com altíssimo grau de indeterminação e, às vezes, sem grau algum de determinação. Desse modo, delega-se uma boa dose de poder de legislar à Administração. E o Poder Judiciário, mais precisamente o STF, tem reescrito os campos de incidência de tributos estabelecidos pela CF/1988, independentemente da edição de emendas constitucionais, conforme se demonstrará adiante.

Nesse cenário, o que precisa ser avaliado é se tais modificações no sistema tributário, antes mesmo de se saber se são boas ou ruins ou, até mesmo, necessárias, estão em conformidade com a CF/1988. E isso não sob a perspectiva de possivelmente contrariarem conceitos constitucionais que envolvem as regras de competência tributária ou de violarem o pacto federativo – o que já seria algo muito importante de ser avaliado. O que se precisa fazer é dar um passo atrás. É devido examinar se esses atos, dadas as circunstâncias em que foram produzidos, respeitaram princípios jurídicos estruturantes da CF/1988, como o Estado de Direito e a separação dos Poderes. Cumpre verificar, em outras palavras, se, ao

agirem do modo como têm feito em certos casos, Executivo, Legislativo e Judiciário realmente estão atuando dentro dos limites da sua competência e respeitando os atos editados pelos demais.

A hipótese defendida neste trabalho é a de que, no âmbito tributário e se levando em conta os deveres inerentes aos princípios do Estado de Direito e da separação dos Poderes, Executivo, Legislativo e Judiciário estão fazendo, em algumas situações, o que não lhes é permitido fazer. E, em algumas outras situações, especialmente no que se refere ao Legislativo, este está deixando de fazer o que lhe é devido realizar. Esse exercício disfuncional de atividades vem resultando em uma ampliação da zona de atuação do poder de tributar e vem causando consequências graves no que se refere ao sistema de garantias instituído pelo Estado Democrático de Direito na CF/1988.

O trabalho está dividido em três partes. Na primeira, são apresentados exemplos de atos normativos de cada um dos Poderes que tendem a evidenciar os problemas acima enunciados. Na segunda, a análise está centrada no conteúdo dos princípios fundamentais do Estado de Direito e da separação dos poderes, de acordo com a CF/1988. Isso no intuito de apresentar, em síntese, considerações quanto ao que é devido e ao que é proibido ao Executivo, ao Legislativo e ao Judiciário, mais especialmente no âmbito tributário. Por fim, na terceira, o objetivo é a análise crítica do presente tema. Quer-se demonstrar que a atuação dos Poderes, nos casos expostos na primeira parte e dadas as circunstâncias em que eles têm ocorrido, vem violando deveres inerentes aos princípios estruturantes acima referidos.

## **1. Reformas tributárias promovidas pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário**

Neste ponto do presente trabalho, busca-se apresentar alguns exemplos de atos normativos e de atuações em geral dos poderes republicanos que provocaram importantes mudanças no sistema de tributação pátrio em tempos recentes. Depois disso, o objetivo do trabalho é, aí sim, testar a relação de conformidade dessas modificações com os princípios fundamentais do Estado de Direito e da separação dos poderes. Passa-se, então, aos exemplos.

### ***1.1. Atuação do Executivo***

#### ***1.1.1. A questão das subvenções para investimento***

O primeiro exemplo de *reforma* diz respeito à atuação do Poder Executivo com relação ao tema da exclusão dos benefícios fiscais de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. O tema é mais conhecido sob o título simplificado de *subvenções para investimentos*. Importa mencionar que o referido assunto envolve questão de altíssima relevância econômica para os contribuintes em vários estados da Federação.

Em síntese, como se sabe, a LC n. 160/2017 considerou que os incentivos e benefícios fiscais de ICMS seriam subvenções para investimentos. E, como tais, o valor a eles correspondente não deveria ser incluído na base de cálculo tanto do IRPJ quanto da CSLL, conforme estabelecia o art. 30 da Lei n. 12.973/2014.

Depois de muito se discutir judicialmente sobre a questão, o tema foi submetido à sistemática dos recursos repetitivos do STJ, tema n. 1.182. De um lado, a Fazenda Nacional argumentava que benefícios fiscais como isenção e base de cálculo reduzida de ICMS, por não gerarem ingresso de dinheiro no caixa do contribuinte, não deveriam ser “excluídos” das bases do IRPJ e da CSLL. Na visão do Erário, não se poderia excluir o que não teria sido sequer incluído. De outro lado, os contribuintes sustentavam que, como a lei equiparara esses benefícios de ICMS às subvenções, e estas, por sua vez, estavam, por força de lei, excluídas das bases dos aludidos tributos federais, então tal exclusão seria um direito assegurado.

O resultado do julgamento foi pela prevalência da tese defendida pelos contribuintes. A decisão do tribunal foi publicada, pelo STJ, em 12 de junho de 2023. Todavia, logo após perder o processo, o Executivo federal tomou duas providências curiosas em sequência, ambas visando a tornar sem efeito o resultado prático do caso em que sucumbira.

A primeira providência, adotada cerca de 60 dias depois da publicação da decisão, foi a Medida Provisória n. 1.185, de 30 de agosto de 2023. Por meio dela, extinguiu-se a sistemática da exclusão das subvenções para investimento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e se criou, no seu lugar, um crédito fiscal submetido a uma série de novas condições. Quer dizer, o resultado do tema quanto ao qual o Executivo sucumbira judicialmente havia pouco mais de dois meses acabou sendo *neutralizado* pelo ato normativo do presidente da República. Isso com efeitos para o futuro, vale dizer, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2024.

A segunda providência, adotada cerca de pouco mais de um ano depois da decisão judicial acima mencionada, foi a publicação de um comunicado, no sítio da Receita Federal do Brasil (RFB) na internet: a RFB afirmou, em outras palavras, que não concordava com a decisão do STJ com relação aos benefícios como isenção, base de cálculo reduzida e redução parcial de alíquota<sup>1</sup>. E que, em razão dessa discordância, autuaria os contribuintes que porventura tivessem excluído e/ou excluíssem esses benefícios de ICMS das bases do IRPJ e da CSLL, independentemente da força normativa do precedente do STJ, tema n. 1.182.

Repare-se que essas duas providências chamaram a atenção desde logo sob o enfoque do relacionamento institucional entre os Poderes: a uma, porque o Executivo não só *não* aceitou o desfecho da decisão do Judiciário, como também

---

<sup>1</sup> Vide <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2024/setembro/comunicado-fiscalizacao-da-receita-federal-orienta-contribuintes-sobre-o-uso-correto-de-subvencoes-para-investimentos>. Acesso em: 12 fev. 2025, às 19h19min.

a *contornou* relativamente ao futuro, dada a mudança da questão jurídica por meio de medida provisória; a duas, porque, mesmo diante de um precedente judicial produzido legitimamente sob a sistemática de recursos repetitivos, o Executivo declarou ter entendimento diverso e deixou claro, dado o alerta feito aos contribuintes, que não seguiria a referida decisão do STJ.

Ainda quanto a este tema, vale lembrar outro ponto muito significativo: antes mesmo da polêmica sobre se benefícios fiscais de ICMS, como base de cálculo reduzida e isenção, seriam classificáveis como subvenções para investimentos, o STJ já havia enfrentado questão semelhante. O tribunal, no EResp n. 1.517.492/PR, cujo acórdão foi publicado em 16 de fevereiro de 2018, havia entendido que o crédito presumido de ICMS não deveria compor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. E assim decidira não por reconhecer que crédito presumido seria enquadrado como subvenção para investimento. Nada disso. O tribunal não entrou nessa discussão naquele caso. A razão principal de decidir envolveu o pacto federativo. O STJ entendeu que a União não poderia tributar valores (de crédito presumido de ICMS) que são alcançados pelos Estados-membros aos contribuintes. Tudo independentemente da classificação desses incentivos como subvenção para investimento.

A menção a esse outro ponto é relevante porque, a rigor, o Poder Executivo buscou, por meio da MP n. 1.185/2023, contornar não apenas o conteúdo da decisão judicial do STJ proferida no tema n. 1.182, que dizia respeito mais precisamente aos benefícios de ICMS envolvendo redução de base de cálculo, isenção e outros. O Executivo buscou contornar igualmente essa outra decisão anterior do STJ, de 2018, proferida no antes mencionado EResp n. 1.517.492. Repita-se: por meio desta, o tribunal já havia assegurado a exclusão dos créditos presumidos de ICMS das bases dos mencionados tributos federais. E o fizera, independentemente do debate com relação ao regime das subvenções para investimento. Ou seja, o contorno que o Executivo deu relativamente aos efeitos dos pronunciamentos do Judiciário disse respeito aos dois precedentes, e não a apenas um.

### *1.1.2. As sucessivas Medidas Provisórias em matéria tributária*

Não foi apenas no caso das subvenções para investimento que o Executivo usou de Medida Provisória para impor, a seu tempo, seu entendimento em questões tributárias. Essa prática vem sendo adotada com frequência com relação a outras recentes e impactantes modificações no presente campo da disciplina jurídica: (I) MPV n. 1.152/2022, que alterou as regras sobre preços de transferência no Brasil; (II) MPVs n. 1.202/2023 e n. 1.208/2024, que puseram fim ao regime de desoneração da folha de pagamento; (III) MPV n. 1.160/2023, que reestabeleceu o voto de qualidade em favor do Fisco em julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf); (IV) MPVs n. 1.147/2022 e n. 1.202/2023, que restringiram a abrangência e a vigência do Programa Emergencial de Retomada do

Setor de Eventos – Perse; (V) MPV n. 1.184/2023, que instituiu tributação periódica em fundos de investimentos no Brasil; (VI) MPV n. 1.262/2024, que criou o Adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no processo de adaptação da legislação brasileira às Regras Globais Contra a Erosão da Base Tributária – Regras GloBE.

Dentre essas Medidas Provisórias, há uma, especialmente, que chama muito a atenção. Trata-se da MPV n. 1.202, de 28 de dezembro de 2023. O referido ato foi criado exatamente no dia seguinte ao da publicação da Lei n. 14.784, de 27 de dezembro de 2023. E serviu para revogar por inteiro a mencionada lei, a qual, vale lembrar, havia sido fruto de processo legislativo democrático, por meio do qual o Congresso Nacional prorrogara o regime de desoneração da folha de pagamento relativamente à contribuição previdenciária patronal. O Executivo, depois de ter tentado, sem sucesso, vetar o projeto que culminou na referida lei, acabou se valendo desse ato unilateral para esvaziar o conteúdo da decisão popular tomada pelo parlamento. Enfim: depois de duas manifestações do Congresso no sentido de prorrogar a desoneração da folha de pagamentos (I) aprovação da lei e (II) derrubada do veto), o Executivo, ainda assim, contornou o que parecia ser a vontade popular e impôs o seu entendimento.

### *1.1.3. Os anteprojetos aos PLPs n. 68/2024 e n. 108/2024*

Um terceiro ponto que merece destaque quanto à atuação recente do Executivo diz respeito à reforma tributária do consumo. Como se sabe, a referida alteração do Sistema Tributário Nacional foi iniciada a partir da promulgação da EC n. 132/2023. Depois disso, já em 2024, passaram a tramitar no Congresso Nacional dois projetos de Lei Complementar (PLP), PLP n. 68/2024 e PLP n. 108/2024. Estes, por sua vez, visaram à criação do imposto sobre operações onerosas com bens e serviços (IBS) e da contribuição sobre operações onerosas com bens e serviços (CBS), assim como objetivaram disciplinar questões relativamente à fiscalização, arrecadação e outros pontos envolvendo IBS e CBS.

O fato, porém, que se quer aqui realçar é que ambos os projetos de Lei Complementar foram protocolados a partir de anteprojetos integralmente redigidos sob a liderança do Executivo federal. A Portaria MF n. 34, de 11 de janeiro de 2024, criou o Programa de Assessoramento Técnico à implementação da Reforma da Tributação sobre o Consumo (PAT-RTC). No âmbito deste, foram criados 19 grupos técnicos de trabalho (art. 6º); 1 grupo de análise jurídica (arts. 4º e 5º); e 1 comissão de sistematização (arts. 2º e 3º). Todos visaram à redação dos aludidos anteprojetos e foram concebidos, segundo a Portaria, para serem integrados apenas por servidores públicos ou por membros indicados por estes. Por mais que participantes da iniciativa privada até pudessem eventualmente, segundo a discricionariedade do Executivo, ser convidados, estes não tinham direito de voto e

não podiam, portanto, definir o texto que seria objeto de proposição (art. 3º, § 7º, art. 5º, § 6º, e art. 7º, § 12). E o pior: o § 2º do art. 12 da Portaria MF n. 43/2024 decretou, pasme-se, o sigilo relativamente aos temas dos anteprojetos. Exatamente isso: embora as matérias tratadas fossem de inequívoco interesse público, as discussões tinham de ocorrer em segredo. Foi, nesse sentido, “vedada a divulgação de discussões em curso no âmbito do PAT-RTC, bem como de informações submetidas a qualquer restrição de acesso”.

A moral da história é que os referidos anteprojetos, que culminaram na propositura do PLP n. 68/2024 e do PLP n. 108/2024, foram concebidos sem a necessária transparência e segundo a vontade quase que única do Poder Executivo. Representantes dos contribuintes não participaram da definição dos textos e só passaram a ter acesso aos enunciados a serem debatidos depois de iniciadas as tramitações dos PLPs perante o Congresso Nacional. Neste momento, todavia, os projetos já estavam, como bem destacou Brigagão, claramente enviesados e desequilibrados em favor das Fazendas dos três níveis da Federação<sup>2</sup>. Quer dizer, os textos acabaram ficando modelados por meio de disposições normativas que deixaram ampla margem de poder para as Administrações tributárias criarem texto, interpretar texto e julgarem conflitos.

### ***1.2. Atuação do Legislativo: a reforma tributária do consumo***

A mais comentada reforma na tributação brasileira foi aquela recém mencionada: a reforma da tributação sobre o consumo e a produção. Tratou-se, como se viu, da EC n. 132/2023, por meio da qual o poder constituinte derivado autorizou a criação do IBS e da CBS. Dentre os projetos de Lei Complementar acima referidos, o PLP n. 68/2024 foi transformado na LC n. 214/2025, e o PLP n. 108/2024, todavia, continua, por ora, em tramitação.

Cumprе mencionar que tão grave quanto o antes exposto procedimento sigiloso e unilateral de condução dos anteprojetos pelo Executivo, que resultou em propostas marcadas pela concentração de poder, é o fato de que o Legislativo vem impulsionando tais projetos no sentido de transformá-los em leis com conteúdos quase iguais aos originalmente concebidos. Parece estar havendo, salvo melhor juízo, omissão do parlamento relativamente à sua função de estabelecer as hipóteses de incidência dos tributos e de prevenir concentração de poder na Administração. É claro que não se desconhece que o legislador promoveu diversas audiências públicas em ambas as casas do Congresso Nacional para se dialogar sobre os projetos apresentados. Isso ocorreu. Ainda assim, fato é que os debates realizados nessas audiências não provocaram mudanças significativas nos enunciados ini-

<sup>2</sup> BRIGAGÃO, Gustavo. *Reformas da tributação da renda e desoneração da folha de salários*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-set-18/reformas-da-tributacao-da-renda-e-desoneracao-da-folha-de-salarios/>. Acesso em: 04 fev. 2025.

cialmente propostos pelo Executivo. O PLP n. 68/2024 acabou sendo transformado na LC n. 214/2025 e, consideradas as partes mais relevantes do seu texto, este acabou ficando praticamente igual ao que fora concebido pelo Executivo no bojo do PAT-RTC, antes exposto.

Essa omissão do legislador no que se refere ao conteúdo dos projetos provocou problemas sérios. Com relação, de um lado, à LC n. 214/2025, o parlamento deixou de determinar suficientemente pontos cruciais quanto, por exemplo, ao fato gerador do IBS e da CBS. Vejamos duas ilustrações disso.

*Primeiro*, no intuito de definir o que deverá ser considerado como operações com *serviços*, para fins de incidência do IBS e da CBS, o art. 3º, I, *b*, da LC n. 214/2025, acabou por replicar o texto do anteprojeto e estabelecer algo inusitado. Ele estatuiu que operações com serviços seriam *todas as demais operações* que não forem enquadradas como operações com bens. Quer dizer, o legislador não definiu o que é serviço. Em vez disso, ele, por exclusão, acabou fazendo crer que serviço *é tudo* aquilo que não forem bens. Em outras palavras, o legislador, no lugar de pôr limites quanto ao campo de incidência dos aludidos tributos, tarefa que, aliás, seria dele esperada no que se refere à criação de regras de incidência da tributação, criou um poder ilimitado. Ele deixou margem para o aplicador – o Executivo – cobrar IBS e CBS sobre literalmente tudo que este vier a entender como sendo operação onerosa.

A esse respeito, aliás, vale lembrar que a CF/1988, no art. 156-A, § 8º, determinara que a aludida LC poderia estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance. E que esse conceito seria admitido para qualquer operação que não fosse classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos. Entretanto, não foi o que o legislador fez, como visto. Ele não conceituou serviço. Vale dizer, ele não estabeleceu as propriedades necessárias e suficientes daquilo que tem de ser considerado como serviço<sup>3</sup>, para que, então, esse conceito pudesse ser aplicado ao que não fosse operação com bens. Ele, como dito, omitiu-se.

*Segundo*, partindo da premissa acima, de que IBS e CBS poderiam curiosamente incidir, em tese, sobre *tudo*, o legislador novamente replicou o anteprojeto e concordou com a criação de outra disposição inusitada. Ele estabeleceu, no art. 6º, da LC n. 214/2025, regra de não incidência de IBS e CBS. Em outras palavras, em vez de definir precisamente sobre o que o IBS e a CBS deveriam incidir, conforme dito acima, o legislador definiu sobre o que esses tributos *não* deveriam incidir. Isso, como se disse, tendo em vista que o ponto de partida do raciocínio – ao que tudo indica, omisso e equivocado – do legislador seria a *incidência total* dos aludidos tributos, o que, por si só, parece incompatível com o sistema de atri-

<sup>3</sup> BACH, Kent. *Thought and reference*. Oxford: Oxford University Press, 1987, p. 281.

buição de competências por meio de regras de limitação do poder que foi estatuído pela CF/1988<sup>4</sup>.

A despeito de tudo isso, o parlamento estabeleceu, neste art. 6º, que a alienação de participações societárias seria uma dessas hipóteses de não incidência de IBS e CBS. Diga-se, aliás, que operações como essas, de compra e venda de quotas e ações de empresas, têm sido muito frequentes no curso das atividades econômicas em nosso país. Muitas operações de fusões e aquisições são realizadas no Brasil. Elas envolvem somas, por vezes, bastante altas de capital transacionado. E exigem clareza por parte da legislação que as regula, inclusive a tributária. Ainda assim, no § 1º do art. 6º da LC n. 214/2025, logo após excluir tais operações do campo de incidência do IBS e da CBS, o legislador estabeleceu hipótese contrária a essa lógica de não incidência e determinou a cobrança dos tributos. E mais, tal hipótese foi caracterizada por elevadíssimo grau de indeterminação. É que ficou definido que os referidos tributos incidirão sobre alienações de participações societárias quando estas “constituam, na essência, operação onerosa com bem ou com serviço”. Nada se disse, contudo, sobre o que seria, “na essência”, operação com bens e serviços no contexto de uma alienação de participações societárias, que é, em regra, repita-se, não tributável. Seja como for, neste ponto também o parlamento deixou ao Executivo um largo campo de poder para que este possa criar hipótese de incidência dos mencionados tributos, *caso a caso*.

Com relação, por fim, ao PLP n. 108/2024, igualmente há temas que evidenciam a concessão de grande e questionável espectro de poder ao Executivo. Isso para que este possa definir, situação a situação, aspectos sensíveis da aplicação das regras de tributação dos aludidos tributos, tais como: (I) possibilidade de a autoridade administrativa autuadora alterar o lançamento já lavrado em caso de mera *necessidade*, mesmo depois de a impugnação do sujeito passivo ter sido apresentada (art. 84, § 3º, do PLP n. 108/2024); (II) impossibilidade de a autoridade administrativa julgadora afastar ou deixar de aplicar ato do Executivo sob o fundamento de ilegalidade deste (art. 92, § 3º, do PLP n. 108/2024); e (III) superpoder do comitê de harmonização, composto apenas por agentes públicos, para vincular todos os julgadores administrativos, inclusive aqueles representantes dos contribuintes (art. 113 do PLP n. 108/2024).

### **1.3. Atuação do Judiciário: os casos Sebrae (RE n. 603.624) e ISSQN (RE n. 651.703)**

Em *terceiro lugar*, duas importantíssimas decisões foram adotadas pelo Poder Judiciário com relação, de um lado, à base de incidência da contribuição ao Sebrae e, de outro lado, ao ISSQN.

<sup>4</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação do direito: entre indeterminação aparente e a determinação latente*. 3. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2025, p. 153/154.

No que se refere à contribuição ao Sebrae, a decisão se deu em 2020, por meio do RE n. 603.624, tema n. 325 da repercussão geral. O STF promoveu ampliação do campo material para cobrança da referida contribuição. Isso para validar a imposição do tributo também sobre o valor da *folha de salários*, nos moldes das Leis n. 8.029/1990, n. 8.154/1990, n. 10.668/2003 e n. 11.080/2004. É que, segundo o texto expresso da alínea *a* do inciso III do § 2º do art. 149 da CF/1988, as Contribuições de intervenção no domínio econômico, como aquela destinada ao Sebrae, podem ter alíquotas “*ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro”. Como se vê, não há menção alguma, no referido texto normativo, à folha de salários como uma das possíveis bases de incidência. Ainda assim, todavia, a decisão do tribunal foi no sentido de que o rol apresentado no enunciado normativo acima citado seria exemplificativo, e não exaustivo. Ou seja, mesmo sem que houvesse texto normativo para suportar tal significado (folha de salários), este foi estabelecido.

Com relação ao ISSQN, a decisão se deu por meio do RE n. 651.703, de 2017. Esta implicou ampliação significativa no conceito de serviços para fins do aludido tributo. Serviço passou a ser utilidade econômica em vez de obrigação de fazer. A referida ampliação conceitual provocou, como se sabe, o alargamento da hipótese de incidência do tributo. Vale dizer, o campo material para cobrança do ISSQN passou a abarcar mais situações do que abarcava antes do aludido precedente judicial.

O importante de ser frisado, enfim, é que essas duas modificações realizadas pelo STF (Sebrae e ISSQN) se deram sem alteração textual da CF/1988 relativamente à expressão *folha de salários* e ao conceito de *serviço*. Elas foram introduzidas por decisões judiciais interpretativas do sentido normativo da CF/1988 e das leis infraconstitucionais submetidas a exame. Tais decisões judiciais, para além de solucionarem certa questão tributária, acabaram, na realidade, por redefinir a regra constitucional de competência tanto da contribuição acima referida quanto do tributo municipal em questão. Isso sob o fundamento, de um lado, de que o texto da CF/1988 seria mero exemplo e, de outro lado, que os conceitos constitucionais seriam fluidos e mutáveis ao longo do tempo. E que, independentemente da edição de Emenda Constitucional para fins de alteração do texto da CF/1988, o STF e o legislador infraconstitucional poderiam realizar esse processo de interpretação e modernização da Carta Constitucional e, ainda, de ampliação do campo de incidência dos mencionados tributos.

#### **1.4. Conclusões parciais**

O que todos esses exemplos de modificações no sistema tributário brasileiro envolvendo Executivo, Legislativo e Judiciário querem, por ora, demonstrar é o seguinte: os três Poderes da República têm agido, em matéria tributária, por meio de atos normativos variados. Intitulados explicitamente ou não de atos que

visam à *reforma* tributária, eles têm provocado mudanças em pontos sensíveis da tributação brasileira. E o têm feito em circunstâncias que parecem evidenciar sua incompatibilidade com os limites estabelecidos a partir dos princípios fundamentais da separação dos Poderes e do Estado de Direito.

Mais do que isso, o que desde logo se percebe é que, de um lado, há flagrante protagonismo do Executivo com relação às medidas de modificação do Sistema Tributário. A Administração tributária tem atuado como um *superpoder*. Tem pautado e proposto os temas, agido praticamente como legisladora e aplicadora do Direito Tributário, sem, inclusive, se achar vinculada a precedentes judiciais. A imposição de tributos tem parecido ser uma questão quase que somente de política orçamentária governamental, e não uma decisão articulada e tomada democraticamente. De outro lado, o que parece ser comum entre os atos acima exemplificados é que todos eles, de um modo ou de outro, conduzem ao aumento do campo de atuação do poder de tributar, em detrimento da liberdade e da propriedade individuais. Quer dizer, as mencionadas alterações parecem demonstrar a exacerbação da oneração do particular na mesma medida em que há o encolhimento da zona de preservação da individualidade deste.

O que precisa ser investigado, agora, é *se e em que medida* a atuação acima descrita realmente está em desconformidade com o Estado de Direito e com a separação dos Poderes.

## 2. Estado de Direito, separação de Poderes e o sistema tributário na CF/1988

### 2.1. Considerações gerais sobre o Estado de Direito e a separação de Poderes na CF/1988

O Estado de Direito é um “sinal de virtude das sociedades civilizadas”<sup>5</sup>. Ele visa assegurar que toda e qualquer atuação estatal seja exercida com base na lei e no Direito. Segundo Raz, a ideia básica do *Rule of Law* é que os indivíduos e o poder público obedeçam ao Direito e sejam regulados por este<sup>6</sup>. É dizer, toda ação do Governo deve ser baseada no Direito, autorizada pelo Direito e limitada pelo Direito<sup>7</sup>.

O referido princípio foi estabelecido na CF/1988 como norma jurídica fundamental. Isso com o fim de promover, por meio do Direito juridicamente estável, cognoscível e previsível, um estado de coisas propício ao exercício da liberdade e da dignidade humana<sup>8</sup>. Instituiu-se no Brasil um modelo político e jurídico

<sup>5</sup> MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of law: a theory of legal reasoning*. Oxford: Oxford University Press, 2005, p. 12.

<sup>6</sup> RAZ, Joseph. *The authority of law*. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 2009, p. 212.

<sup>7</sup> RAZ, Joseph. *The authority of law*. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 2009, p. 212.

<sup>8</sup> TAMANAHA, Brian Z. *On the rule of law: history, politics, theory*. New York: Cambridge University Press, 2009, p. 35.

de sociedade democrática, em que o exercício da vontade popular é estruturado e instrumentalizado a partir do e pelo Direito, com vistas a vedar a prática disfuncional do poder e seu uso abusivo.

Nesse sentido, toda atuação estatal realizada fora do âmbito material definido pelas normas de competência, assim como toda insubordinação estatal ao Direito acabam resultando, acima de tudo, em violação aos deveres inerentes ao princípio fundamental em questão. Um Governo que, por exemplo, sem justa causa, ignora deliberadamente decisões judiciais transitadas em julgado, tende a emitir sinal de afronta a este modelo jurídico-político de limitação do poder.

Como subprincípio concretizador do Estado de Direito, a separação dos Poderes igualmente foi concebida como princípio fundamental e estruturante do Estado Democrático de Direito na CF/1988<sup>9</sup>. É por meio dela que a Constituição estabelece a especialização funcional do poder público para exercício das atividades legislativa, executiva e judiciária. Como explica Gribnau, legislar, aplicar a lei e julgar a lei são diferentes formas de exercício do poder<sup>10</sup>. Tal repartição das funções estatais visou, pois, em essência, à limitação do poder pelo próprio poder e, conseqüentemente, objetivou assegurar, como se disse, um estado de coisas propício à promoção e à proteção da liberdade<sup>11</sup>.

O referido princípio foi concebido sob, pelo menos, duas dimensões: uma positiva e outra negativa.

A *dimensão positiva*, por um lado, diz respeito à ideia de distinção de funções do Estado e sua atribuição a diferentes órgãos, grupos de órgãos e/ou pessoas estatais<sup>12</sup>. Em outras palavras, refere-se à ordenação e organização dessas funções e se concretiza mediante a definição de competências, tarefas e atividades a serem exercidas pelos respectivos órgãos, grupos de órgãos e/ou pessoas estatais<sup>13</sup>.

Em tal dimensão, o aludido princípio impõe o dever de cada unidade funcional (legislativa, executiva e judiciária) realmente exercer as atividades que lhe são próprias, bem como de agir de acordo com a forma juridicamente estabelecida para tanto. Quer dizer, na dimensão positiva da separação dos Poderes, importa saber se o legislador, o Governo e o juiz estão realmente fazendo o que a CF/1988 lhes determina, e se este fazer está alinhado à forma juridicamente prescrita pelo texto constitucional.

<sup>9</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 363.

<sup>10</sup> GRIBNAU, Hans. National Report: Netherlands. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 146.

<sup>11</sup> MONTESQUIEU. *De l'esprit des lois*. Une édition électronique réalisée à partir du livre Montesquieu, *De l'esprit des lois* (1758). Paris, 1995, p. 112 e ss. Disponível em: [https://archives.ecole-alsacienne.org/CDI/pdf/1400/14055\\_MONT.pdf](https://archives.ecole-alsacienne.org/CDI/pdf/1400/14055_MONT.pdf). Acesso em: 1º mar. 2025.

<sup>12</sup> BARBERIS, Mauro. *Diritto in evoluzione: un manuale?* Torino: Giappichelli Editore, 2022, p. 25.

<sup>13</sup> HAURIUO, Maurice. *Principios de derecho público y constitucional*. 1. ed. Tradução de Carlos Ruiz de Castillo. Argentina: Ediciones Olejnik, 2019, p. 324.

Nesse contexto, o respeito ao princípio da separação dos Poderes implica aferir se, por exemplo, o legislador cumpriu, em certo campo da disciplina jurídica, o dever de regular as matérias que lhe foram reservadas pela CF/1988. Mais do que isso, implica examinar se essa regulação tem um grau aceitável de clareza e determinação, ao ponto de servir de base para o direcionamento dos atos dos seus destinatários.

A *dimensão negativa*, por outro lado, se refere à limitação ao exercício do poder, no sentido de evitar a concentração e seu uso abusivo. Trata-se de garantia contra o arbítrio. Quer-se promover a ordenação democrática das funções do Estado, de tal sorte que cada poder se abstenha de praticar atos fora do âmbito da sua competência<sup>14</sup>. Implica, igualmente, o dever de os poderes respeitarem o conteúdo dos atos legitimamente produzidos pelos demais.

Em tal dimensão, o princípio em exame proíbe desvios e delegação de competências, bem como determina que os Poderes obedeçam e controlem a atuação uns dos outros<sup>15</sup>. Em outras palavras, importa reconhecer que o legislador, o Governo e o juiz estão proibidos tanto de desempenharem o papel uns dos outros, quanto de deixarem, sem uma justificativa constitucionalmente relevante, de cumprir os atos emanados do poder legitimamente competente para produzi-los.

Nesse contexto, o respeito ao princípio da separação dos Poderes impõe verificar se, por exemplo, o Judiciário, em vez de solucionar os conflitos por meio da interpretação dos textos normativos, não está acrescentando novos textos na lei (tarefa essencial do legislador). Ou se, por exemplo, o Executivo, em vez de fazer cumprir e regulamentar as leis, não as está indiretamente criando. Igualmente, demanda examinar se o Executivo realmente respeita e cumpre as decisões judiciais interpretativas da lei e da Constituição ou se, diversamente disso, as ignora e, no seu lugar, segue enunciados interpretativos autonomamente produzidos.

A conjugação dessas duas dimensões do mencionado princípio – *positiva e negativa* – não significa, como se sabe, que haja uma compartimentação funcional intransponível entre Legislativo, Judiciário e Executivo, na qual um Poder não possa exercer atividades típicas dos demais. Eles podem e devem, sim, fazê-lo. Nesse sentido, aliás, é que, por exemplo, o Executivo realiza atividades de julgamento (julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) e de produção de atos normativos (Medidas Provisórias); o Legislativo julga (julgamento das

<sup>14</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 250/251.

<sup>15</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 251; MONTESQUIEU. *De l'esprit des lois*. Une édition électronique réalisée à partir du livre Montesquieu, *De l'esprit des lois* (1758). Disponível em: <http://www.uqac.quebec.ca/zone30>. Paris: Éditions Gallimard, 1995, p. 112. Disponível em: [https://archives.ecole-alsacienne.org/CDI/pdf/1400/14055\\_MONT.pdf](https://archives.ecole-alsacienne.org/CDI/pdf/1400/14055_MONT.pdf). Acesso em: 1º mar. 2025.

contas do Executivo) e faz papel de polícia (comissões parlamentares de inquérito); e o Judiciário produz atos normativos (regimentos internos) e realiza atividades administrativas (licitações etc.). Enfim, há um sistema de freios e contrapesos que objetiva criar o equilíbrio institucionalizado entre os Poderes, de modo que um fiscalize e limite os outros.

Não obstante a existência dessas zonas de competência predeterminadas pela CF, em que os poderes, além de exercerem suas funções típicas, também podem exercer funções atípicas, certo é que há limites para tanto.

O primeiro limite é material. Trata-se, como dito acima, da competência para o exercício de certa atividade. Os Poderes só estão autorizados a fazer o que a CF/1988 lhes permite, assim como eles têm o dever de realmente fazerem o que a CF/1988 lhes prescreve. E mais, um Poder deve agir em conformidade com os atos produzidos pelos demais.

O segundo limite é formal. Isso porque os Poderes só podem fazer algo da forma que a CF/1988 lhes permite. E a terceira limitação é a que Canotilho denomina de “limite dos limites”. Segundo ele, a atuação de certa unidade funcional de poder (executiva, legislativa e judiciária) está limitada pelo núcleo essencial da zona de competência da outra<sup>16</sup>. Um Poder, como já se disse, não deve, ao agir, assumir a função essencial que tem de ser desempenhada pelo outro. Por exemplo, o Executivo não deve se tornar Legislativo, e vice-versa.

## **2.2. Separação de Poderes e Sistema Tributário Nacional na CF/1988**

A distribuição do poder de acordo com o princípio da separação dos Poderes é instrumento essencial para tutelar os contribuintes contra interferências arbitrárias em seus direitos individuais. Especificamente no âmbito tributário, o papel do referido princípio tem ainda mais importância, já que, como afirma Gribnau, “a imposição de tributos é manifestação de poder com risco inerente para uso abusivo deste”<sup>17</sup>. Daí por que, no Brasil, a CF/1988 modelou a atuação dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, em matéria tributária, com rigidez.

Em *primeiro lugar*, ao *Legislativo* – e só a ele – a Constituição atribuiu o dever de regular as restrições aos direitos fundamentais (art. 5º, II). Mais do que isso, determinou que só o parlamento tem poder para estabelecer o tributo em todos os seus aspectos relativamente ao porquê pagar, o quanto pagar, para quem pagar e quem deve pagar (art. 150, I, da CF, combinado com o art. 97 do CTN). Proibiu, nesse sentido, que o legislador delegue tal poder para o Executivo (art. 68), já que, em sistemas jurídicos governados pelo Estado de Direito, a separação dos

<sup>16</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 252.

<sup>17</sup> GRIBNAU, Hans. National report: Netherlands. *Separation of Powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 145.

Poderes está diretamente relacionada à ideia básica de que não deve haver tributação sem representação<sup>18</sup>. Exige-se, pois, que o povo, por meio dos seus representantes, dê seu consentimento em relação à criação e ao aumento de tributos<sup>19</sup>.

Quanto a este aspecto, aliás, representação significa um estado de coisas em que a imposição de deveres de pagar que restringem a liberdade, como o tributo, tem de ser necessariamente estabelecida por meio de um procedimento que assegure a participação popular<sup>20</sup>. Trata-se, como afirma Guastini, de condição para legitimar a restrição de direitos no Estado Democrático de Direito<sup>21</sup>. Daí por que o exercício da soberania popular acaba tendo, no campo tributário, uma relevância redobrada.

Ainda no que se refere ao legislador, a CF/1988 ordenou algo igualmente essencial. Ela modelou o poder de estabelecer o tributo no sentido de que o parlamento tem, a rigor, um *dever*-poder de fazê-lo. Vale dizer, o legislador, ao instituir certo tributo, deve criar enunciados normativos determinados ou determináveis sob o ponto de vista dos seus significados. Dito de outro modo, o parlamento está “proibido de escolher termos e estruturar enunciados de modo a exprimir significados cuja indeterminação torne indefinido o significado ou o sentido que deve orientar o contribuinte”<sup>22</sup>.

Ao legislador também foi atribuído o poder de modificar dispositivos da CF/1988, nos termos do art. 60. Trata-se da manifestação do poder constituinte derivado, por meio da qual são produzidas as emendas constitucionais. É que, por mais que a Constituição possa ser – e até mesmo deva ser – interpretada constantemente pelo Judiciário, essa interpretação se submete a limites. O STF tem, é claro, o poder de estabelecer o significado e o sentido dos enunciados da CF/1988 e, por esse meio, de reconstruir normas jurídicas. Trata-se de atividade que, no mais das vezes, culmina na escolha, pelo Judiciário, de um dos possíveis significados mínimos que o texto tende a apresentar. Todavia, há situações em que o que se precisa não é escolher um dentre os possíveis significados de um texto existen-

---

<sup>18</sup> DOURADO, Ana Paula. In search of validity in tax law: the boundaries between creation and application in a rule-of-law state. *Separation of Powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 29.

<sup>19</sup> PARDO, M. Luisa Esteve. National report: Spain. *Separation of Powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 203.

<sup>20</sup> ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária tridimensional. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 287.

<sup>21</sup> “Se se convencionou que a norma jurídica constitua, enquanto tal, uma limitação da liberdade para os seus destinatários (para os sujeitos aos quais impõe obrigações), se pode dizer que tal limitação da liberdade é aceitável sob a *condição* de que seja fruto de uma decisão dos próprios cidadãos: se não diretamente, ao menos indiretamente por meio dos seus representantes eleitos.” (GUASTINI, Riccardo. *Filosofia del diritto positivo*. Torino: Giappichelli Editore, 2017, p. 254)

<sup>22</sup> ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material: conteúdos, critérios e medida do dever de determinação*. 3. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2025, p. 122.

te. O que se necessita é de texto novo, para que, deste texto, sejam extraídos novos significados<sup>23</sup>. Isso foi, aliás, o que o Congresso Nacional implementou recentemente em matéria tributária. Ele promulgou a EC n. 132/2023, a qual introduziu diversos novos dispositivos na CF/1988. Tudo para que, a partir desses novos dispositivos, fossem pretensamente reconstruídos sentidos normativos até então inexistentes no Sistema Tributário Nacional.

Em *segundo lugar*, ao *Executivo* a CF/1988 atribuiu o dever de expedir decretos e regulamentos para fiel execução da lei (art. 84, IV). Especificamente no âmbito tributário, a fidelidade dos regulamentos à lei impede que aqueles acabem indo além do conteúdo desta<sup>24</sup>. Daí por que a administração tributária está proibida de, na tarefa de aplicação da lei, ampliar o campo de incidência do tributo, a base de cálculo deste, bem como majorar alíquotas em hipóteses que não sejam aquelas autorizadas pela CF/1988. Quanto à majoração das alíquotas, aliás, a administração até pode, por decretos, estabelecer critérios técnicos que fogem ao conhecimento do legislador sem, com isso, violar a legalidade, desde que, é claro, sejam respeitadas as balizas delimitadas pela lei em sentido formal para tanto<sup>25</sup>.

Dessa vinculação estrita do Executivo à lei (art. 37, *caput*) se deduz, conseqüentemente, o dever de acatamento do administrador tributário aos precedentes judiciais do STF e do STJ. Especificamente quanto ao STJ, este tribunal é o órgão do Judiciário com competência para fixar a interpretação final a ser dada ao texto da lei federal (art. 105). O STJ define, em última instância, os significados e os sentidos normativos que devem ser tomados como certos com relação à legislação. Logo, dizer que o Executivo está vinculado à lei (art. 37, *caput*, da CF/1988), significa, acima de tudo, impor a este a necessária submissão aos sentidos normativos que, enfim, o STJ reconstruiu a partir dos enunciados legais. Trata-se, pois, de uma vinculação não apenas ao texto da lei, mas à norma jurídico-legal estabelecida a partir desse texto.

Em *terceiro lugar*, ao *Judiciário* a CF/1988 reservou a função de interpretar e aplicar a lei e a CF/1988. Foram criadas, especialmente no que interessa à matéria tributária, duas Cortes Supremas (STJ e STF)<sup>26</sup>. Estas têm competência para, além de solucionar litígios individuais, produzir precedentes, quer dizer, de gerar normas jurídicas gerais, por meio da universalização das razões de decidir que

<sup>23</sup> GUASTINI, Riccardo. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano: Giuffrè Editore, 2004, p. 263.

<sup>24</sup> STF, RE n. 343.446-2, Tribunal Pleno, Min. Rel. Carlos Velloso, DJ 04.04.2003.

<sup>25</sup> STF, RE n. 343.446-2, Tribunal Pleno, Min. Rel. Carlos Velloso, DJ 04.04.2003.

<sup>26</sup> MITIDIERO, Daniel. *Processo constitucional: do controle ao processo, dos modelos ao sistema*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, eBook Kindle Edition, pos. 209-210 de 342; MITIDIERO, Daniel. *Cortes Superiores e Cortes Supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

foram adotadas para certo caso. Isso de modo que estas mesmas razões venham a ser aplicadas para os casos semelhantes no futuro<sup>27</sup>.

Os precedentes são, como se sabe, vinculantes ao Judiciário e aos destinatários do Direito em geral, seja por força do que estabelece a lei (vinculação formal, art. 927 do Código de Processo Civil), seja em razão do que prescrevem a segurança jurídica e a igualdade (vinculação material). Vale dizer, trata-se de normas jurídicas que passam a integrar o sistema de Direito como de observância devida.

Quanto a estas tarefas que cumprem ao Judiciário, interpretativa da lei e criativa de precedentes, impõe-se sublinhar uma consideração fundamental. Interpretar o texto normativo e reconstruir normas jurídicas não é o mesmo, por óbvio, que criar enunciados legais. Uma coisa é produzir texto normativo – tarefa do legislador. Outra coisa, contudo, é criar normas por meio da interpretação – tarefa do Judiciário<sup>28</sup>. É claro, como se sabe, que o Judiciário atua criativamente. O STF, por exemplo, de um lado, no nível das disposições, elimina enunciados preexistentes, pronunciando sua invalidade. De outro lado, no nível não das disposições, mas das normas, o tribunal (e também o STJ) costuma, em não raras vezes, lidar com mais de um sentido normativo possível. Ao decidir certa questão, no entanto, ele elimina um ou uns dos possíveis sentidos normativos que poderiam ser adotados para certo texto e decide por encampar como correto outro sentido. Nessas situações, porém, o Judiciário não cria texto legal, até porque tal atividade de produção de dispositivos é reservada, como se disse, exclusivamente ao legislador<sup>29</sup>.

### 2.3. Conclusões parciais

O que todas essas considerações precedentes querem demonstrar é o seguinte: a CF/1988 definiu, no âmbito do Direito Tributário, um regime jurídico robusto de limitação do exercício do poder de tributar por meio do Direito. Foram delimitadas rigidamente as zonas de competência dentro das quais devem atuar Legislativo, Executivo e Judiciário, visando estabelecer um ponto de equilíbrio entre eles, capaz de proteger a liberdade dos cidadãos. A autoridade do legislador e do Judiciário visaram, essencialmente, assegurar que a imposição e a cobrança de tributos não sejam apenas questões de política orçamentária do Governo, mas, antes disso, decisões democráticas que preservem a liberdade e a dignidade huma-

<sup>27</sup> SCHAUER, Frederic. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University, 2009, eBook Kindle Edition, pos. 2166 de 3538; TARUFFO, Michele. *La Corte di Cassazione e la Legge: il vertice ambiguo – saggi sulla cassazione civile*. Bologna: Il Mulino, 1991, p. 65-66 e p. 89-90.

<sup>28</sup> GUASTINI, Riccardo. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano: Giuffrè Editore, 2004, p. 263.

<sup>29</sup> GUASTINI, Riccardo. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano: Giuffrè Editore, 2004, p. 264 e 265.

na. Nesse contexto, qualquer atuação dos agentes dos Poderes fora desses campos de competência ou em desacordo com estes não é tolerável pelos princípios estruturantes aqui examinados. E, se perpetrada, a referida atuação implica inconstitucionalidade e provoca consequências desastrosas para o modelo político e jurídico de Estado instituído pela CF/1988, conforme se passa a demonstrar a seguir.

### **3. Ofensas ao Estado de Direito e à separação de Poderes pelas reformas tributárias: uma análise crítica**

Neste ponto do presente trabalho, o que se busca é realizar análise crítica das atuações dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, conforme especificamente expostas na primeira parte do estudo. A análise é dividida por unidade de Poder e visa demonstrar tanto a violação aos princípios estruturantes objeto deste artigo quanto os efeitos deletérios decorrentes dessas violações.

#### **3.1. Com relação à atuação do Executivo**

##### **3.1.1. A desobediência aos precedentes do STJ**

O primeiro ponto que merece destaque diz respeito ao descumprimento, pelo Executivo, dos precedentes do STJ com relação à exclusão dos benefícios fiscais de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (tema n. 1.182 e EResp n. 1.517.492/PR). Lembre-se: depois de perder as disputas judiciais em ambos os casos, a administração tributária federal publicou comunicado em seu sítio na internet, no sentido de que não aplicaria o posicionamento definido pelo STJ. Mais precisamente, a Receita Federal do Brasil alertou os contribuintes, em outras palavras, de que o entendimento que deveria ser seguido por estes quanto à matéria era o fazendário. Tudo sob pena de autuação. O problema é que o posicionamento fazendário está, como se viu na primeira parte deste trabalho, em manifesto desacordo ao que decidira o STJ nos aludidos *leading cases*<sup>30</sup>.

Essa desobediência manifesta aos precedentes implica violação à separação de poderes em sua dimensão negativa tanto pelo desrespeito à autoridade do Judiciário quanto pela afronta à própria lei, cujo sentido normativo, afinal, foi estabelecido pelas decisões do STJ<sup>31</sup>. E mais, causa abalo ao estado de coisas protegido pelo princípio do Estado de Direito, já que o Direito acaba não cumprindo seu papel de limitação do poder, conforme se passa a demonstrar.

<sup>30</sup> Segundo o referido comunicado, “A Fiscalização da Receita Federal *intensificou ações* com vistas a *alertar contribuintes* sobre a oportunidade de autorregularização, *além de fiscalizar irregularidades* identificadas na vigência do art. 30 da Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014, tratamento tributário anterior. Situações identificadas em casos concretos são apontadas e podem orientar os contribuintes sobre o uso correto desse benefício fiscal.” (Destques nossos)

<sup>31</sup> MENKE, Cassiano. *Subvenção para investimento: Executivo não cumprirá precedente vinculante do STJ?* Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/subvencao-para-investimento-executivo-nao-cumprira-precedente-vinculante-do-stj>. Acesso em: 04 mar. 2025.

### 3.1.1.1. *Desobediência em face da separação dos Poderes*

Com relação, *em primeiro lugar*, à separação dos Poderes, cumpre lembrar que, no Estado Democrático de Direito, o Poder Judiciário tende a cumprir um papel muito relevante na tutela da sociedade e do cidadão. Ele cumpre a função de confrontar o Governo com o Direito. Como advertiu Tamanaha, o Judiciário serve como “barreira diante de ações governamentais contrárias à lei”<sup>32</sup>. É uma garantia democrática de que o Executivo não pode tudo e de que este tem de respeitar o Direito produzido pelo legislador e aplicado pelo juiz.

Não é demais lembrar, neste aspecto, a lição de Montesquieu, no sentido da importância de se assegurar a independência e a autoridade do Judiciário. Isso como freio ao uso arbitrário do poder. Conforme o autor, “não há liberdade se o Poder Judiciário não for separado do Legislativo e do Executivo”<sup>33</sup>. Se o Judiciário e o Legislativo fossem um só, a vida e a liberdade do indivíduo estariam sujeitas a controle arbitrário e não democrático, pois o juiz seria então o legislador. E se o Judiciário fosse unido ao Poder Executivo, então haveria violência e opressão<sup>34</sup>. Não se teria limites à vontade do governante. Desse modo, sem os freios estabelecidos pelo Judiciário aos outros Poderes e sem que o juiz tenha independência em face destes para aplicar o Direito, perde-se o equilíbrio entre os Poderes. O Executivo tende a ser tornar ilimitado e, sendo assim, arbitrário. A Administração acaba podendo fazer o que quiser, como melhor entender, da forma como desejar, sem que tenha que respeitar as fronteiras inerentes à coerção judicial<sup>35</sup>. É isso, aliás, que está ocorrendo no caso das subvenções para investimento acima citado. O Executivo, sem os limites inerentes à separação dos Poderes, vem agindo descalibrada e arbitrariamente.

Essa arbitrariedade inerente ao desacato ao precedente do STJ produz efeito deletério à liberdade individual. É que o contribuinte tende a não poder mais confiar que as decisões judiciais serão respeitadas. Sem essa confiança, o particular perde a base normativa para agir com segurança. E o Direito tende a não induzir credibilidade, já que não há mais como acreditar na sua força de reger as

<sup>32</sup> TAMANAHA, Brian Z. *On the rule of law: history, politics, theory*. New York: Cambridge University Press, 2009, p. 52.

<sup>33</sup> MONTESQUIEU. *De l'esprit des Loïs*. Une édition électronique réalisée à partir du livre Montesquieu, *De l'esprit des lois* (1758): <http://www.uqac.quebec.ca/zone30>. Paris: Éditions Gallimard, 1995, p. 112/113. Disponível em: [https://archives.ecole-alsacienne.org/CDI/pdf/1400/14055\\_MONT.pdf](https://archives.ecole-alsacienne.org/CDI/pdf/1400/14055_MONT.pdf). Acesso em: 1º mar. 2025.

<sup>34</sup> MONTESQUIEU. *De l'esprit des Loïs*. Une édition électronique réalisée à partir du livre Montesquieu, *De l'esprit des lois* (1758): <http://www.uqac.quebec.ca/zone30>. Paris: Éditions Gallimard, 1995. Disponível em: [https://archives.ecole-alsacienne.org/CDI/pdf/1400/14055\\_MONT.pdf](https://archives.ecole-alsacienne.org/CDI/pdf/1400/14055_MONT.pdf). Acesso em: 1º mar. 2025..

<sup>35</sup> GRIBNAU, Hans. National Report: Netherlands. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 165.

condutas e, por isso, na sua capacidade de proteger os direitos individuais. Moral da história: contribuintes que foram protegidos pela decisão do STJ com relação ao tema da subvenção para investimento passam a estar, na realidade, expostos ao risco de serem autuados pela administração fazendária.

Com relação à força normativa do Direito, aliás, Schauer afirma que esta se revela na medida em que “o Direito, na maioria das vezes, nos obriga a fazer aquilo que nós não queremos fazer”<sup>36</sup>. Se os mandamentos e as proibições do Direito eventualmente conflitam com os interesses e entendimentos dos agentes públicos e dos cidadãos, então o poder coercitivo do Direito e seu caráter sancionador fazem com que o mandamento e a proibição tenham de prevalecer sobre a vontade desses agentes e desses cidadãos. E em que pese seja certo afirmar, como se sabe, que o Direito, por vezes, se manifesta por meio de normas com caráter constitutivo e de empoderamento, também é correto dizer que, sem as sanções e outras medidas coercitivas, o Direito tende a deixar de cumprir sua função ordenadora e coordenadora dos comportamentos. É a presença da força do aparato estatal e da ameaça do uso desta que, afinal, acabam por distinguir o Direito daquilo que fica no campo do mero conselho ou da recomendação<sup>37</sup>.

Nesse contexto, ainda que, por exemplo, o Poder Executivo entenda que a melhor interpretação para certo texto normativo seja no sentido “A”, se, contudo, o Judiciário acaba por fixar, em decisão com eficácia geral, como aquelas acima mencionadas (tema n. 1.182 e EResp n. 1.517.492/PR), o sentido interpretativo “B”, então todos os destinatários da regra baseada em tal texto normativo devem guiar seus comportamentos de acordo com o sentido “B”, determinado pelo Judiciário. Esse raciocínio se aplica, obviamente, também ao Executivo, haja vista a eficácia normativa do Estado de Direito e da separação dos Poderes. Ou seja, ainda que o Executivo não queira que prevaleça o sentido normativo determinado pelo juiz, essa vontade do governante não suplanta, no Estado de Direito, a força jurídica do seu dever.

Seja como for, a força vinculante do Direito que é estabelecido a partir da criação das leis e da interpretação a elas dada pelo Judiciário tende a estar relacionada, em uma boa medida, ao papel que a autoridade das decisões judiciais cumpre no Sistema de Direito em face de todos, inclusive perante o poder público. E esse papel, por sua vez, se relaciona diretamente à eficácia da separação dos Poderes em sua dimensão, essencialmente, negativa, conforme visto acima. Tudo como instrumento para garantir que os cidadãos possam planejar sua vida e exercer sua liberdade.

<sup>36</sup> SCHAUER. Frederick. *The force of law*. Cambridge: Harvard Press University, 2015, p. 1.

<sup>37</sup> SCHAUER. Frederick. *The force of law*. Cambridge: Harvard Press University, 2015, p. 7.

### 3.1.1.2. *Desobediência em face do Estado de Direito*

Com relação, *em segundo lugar*, à violação ao Estado de Direito, o desacato do Executivo às decisões judiciais e à lei interpretada por estas provoca problemas que parecem ser ainda mais sérios. Eles envolvem o abalo à estrutura político-democrática do Estado de Direito e do Sistema Jurídico como um todo. Conforme afirma Murphy, a “ilegalidade oficial” é muito mais grave e deletéria para o sistema do que a não conformidade individual<sup>38</sup>. Esses efeitos nocivos são ainda mais severos quanto mais alto na hierarquia funcional e política for o agente oficial que menospreza o Direito. Se o chefe de Governo ou um ministro de Estado, como no caso das subvenções para investimentos, desrespeita o Direito, não se trata apenas de um mau exemplo, mas de um fundamento razoável para se duvidar da credibilidade do Direito por inteiro e da manutenção, afinal, da ordem democrática estabelecida pelo Estado de Direito. Ou seja, trata-se daquilo que Murphy chama de ameaça de “derrubada” do sistema<sup>39</sup>.

Não é demais lembrar que os limites constitucionais ao exercício do Poder Executivo, como o princípio do Estado de Direito, são normas jurídicas estruturantes do sistema jurídico. Se esta estrutura é abalada, a tendência é, como alerta mais uma vez Murphy, que surja pensamento sistêmico de que: “Se nós, sujeitos desse sistema, não podemos contar com o poder executivo para cumprir o Direito que a ele se aplica, então não podemos propriamente avaliar nossas razões para apoiar a ordem política coercitiva.”<sup>40</sup> Em outras palavras: o cidadão comum passa a acreditar que ele também pode descumprir os mandamentos do Direito, razão pela qual tende a se gerar desordem e a se perder a efetividade do sistema jurídico (*efetividade* como observância espontânea ou coercitiva das normas jurídicas).

Tal efetividade é, aliás, uma das dimensões que contribui para a certeza do Direito. Quanto mais o sistema jurídico é observado espontânea ou coercitivamente, tanto mais confiáveis são as previsões feitas se levando em conta suas normas<sup>41</sup>. O contrário também pode ser afirmado: quanto mais precária, inconstante e ocasional for a referida efetividade, tanto mais desconfiança e problemas de credibilidade o sistema produzirá<sup>42</sup>. E sem essa credibilidade, pode-se chegar ao colapso, já que se perde a qualidade essencial do Estado de Direito, que é, como dito inicialmente, a garantia de que as ações dos particulares e do poder público sejam ordenadas e limitadas pelo Direito.

<sup>38</sup> MURPHY, Liam. *What makes law: an introduction to the philosophy of law*. New York: Cambridge University Press, 2014, p. 139.

<sup>39</sup> MURPHY, Liam. *What makes law: an introduction to the philosophy of law*. New York: Cambridge University Press, 2014.

<sup>40</sup> MURPHY, Liam. *What makes law: an introduction to the philosophy of law*. New York: Cambridge University Press, 2014, p. 140.

<sup>41</sup> GOMETZ, Gianmarco. *L'incertezza del diritto*. Torino: Giappichelli Editore, 2024, p. 110.

<sup>42</sup> GOMETZ, Gianmarco. *L'incertezza del diritto*. Torino: Giappichelli Editore, 2024, p. 111.

### 3.1.2. Medidas Provisórias para contorno da legislação e dos precedentes

O segundo ponto que revela atuação do Executivo em afronta à separação dos poderes é igualmente grave e diz respeito às Medidas Provisórias. O uso excessivo destas, tal como tem ocorrido na realidade brasileira, parece violar referido princípio jurídico constitucional em, pelo menos, três sentidos.

*Primeiro*, no sentido da usurpação, pelo Executivo, da função (do legislador) de elaboração de enunciados legais relativamente à matéria tributária. Lembrese, quanto ao ponto, que o ideal de representação popular tem importância redobrada no Direito Tributário, dados os efeitos restritivos de direitos que as normas jurídicas de incidência em geral apresentam. Neste âmbito, a legalidade atua como garantia contra o abuso de poder pelo Executivo. Ocorre, todavia, que, ao produzir reiterados atos com força de lei neste campo da disciplina jurídica, o Governo acaba por assumir papel de dominação na pauta de grande parte das discussões tributárias e de imposição de sua vontade no que se refere à regulação dos temas<sup>43</sup>. No caso inicialmente examinado, que envolveu a desoneração da folha de pagamento em face da contribuição previdenciária patronal, foi isso que ocorreu. O Executivo se valeu de medida provisória para neutralizar o poder exercido pelo legislador e para fazer as vezes deste. Lembrese que, por meio da MPV n. 1.202, de 28 de dezembro de 2023, o Governo revogou por inteiro a Lei n. 14.784, de 27 de dezembro de 2023, a qual ele tentara, sem sucesso, vetar. Como se sabe, a referida lei havia prorrogado o regime de desoneração da folha e detalhado novas regras para tanto. Fato é que, depois de não ter obtido êxito com o veto da lei e tendo realizado a aludida revogação no dia seguinte ao da publicação da mencionada lei, a MPV acabou por regular o tema em sentido bastante diverso do que fizera o Legislativo. Quer dizer, o Executivo usou a Medida Provisória não apenas para desautorizar e contornar a regulação jurídica estabelecida pelo legislador. O Governo também o fez para assumir para si a tarefa que havia sido democrática e legitimamente exercida pelo parlamento e, afinal, para impor seu entendimento. Essa situação, aliás, faz lembrar da sempre atual e relevante advertência de Montesquieu, segundo a qual “se o Poder Executivo decidir sobre a arrecadação de recursos públicos de outra forma que não com o consentimento popular, não haverá mais liberdade, porque ele se tornará Legislativo no ponto mais importante da legislação”<sup>44</sup>.

*Segundo*, no sentido de que o Executivo tem usado medidas provisórias para afrontar atos normativos legitimamente produzidos pelo Judiciário. Mais precisa-

<sup>43</sup> PEZZER, Heinz-Juergen. Some remarks on the relationship between the tax administration and the domestic tax courts. *Separation of Powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 264.

<sup>44</sup> MONTESQUIEU. *De l'esprit des lois*. Une édition électronique réalisée à partir du livre Montesquieu, *De l'esprit des lois* (1758). Paris, 1995, p. 116. Acesso em: [https://archives.ecole-alsacienne.org/CDI/pdf/1400/14055\\_MONT.pdf](https://archives.ecole-alsacienne.org/CDI/pdf/1400/14055_MONT.pdf). Acesso em: 1º mar. 2025.

mente, as Medidas Provisórias são editadas para contornar precedentes judiciais em face dos quais a Fazenda sucumbiu. Vale dizer, em tais situações, o Executivo não aceita o exercício legítimo de poder por meio dessas decisões judiciais. Isso foi o que ocorreu no caso do Tema n. 1.182, do STJ. A Fazenda Nacional perdeu a disputa jurídica envolvendo as subvenções para investimento (inclusive quanto aos benefícios de ICMS como base de cálculo reduzida e isenção). E, ainda assim, o Governo Federal editou a MPV n. 1.185, para, seis meses após o aludido resultado de julgamento, tornar sem efeito o conteúdo do precedente do STJ. Neste caso, vale ainda notar que o Executivo acabou *usando* o parlamento para instrumentalizar o contorno do precedente, já que a MPV foi convertida na Lei n. 14.789/2023. Ao assim agir, parece claro que houve afronta à autoridade do Judiciário, este considerado como poder republicano cujas funções são tanto de impedir abusos perpetrados pelo administrador público quanto de proteger os indivíduos contra lesões aos seus direitos individuais<sup>45</sup>. Com efeito, o fato de o Executivo não aceitar decisões judiciais legitimamente produzidas e querer contornar o conteúdo destas revela insubordinação ao Direito. Mais do que isso, demonstra menosprezo à garantia estabelecida pelo art. 5º, XXXV, da CF/1988<sup>46</sup>. É que, mesmo depois de o Judiciário ter tutelado os contribuintes em face de lesão aos direitos destes, o Executivo age no intuito de neutralizar a tutela concedida, o que parece ser atitude incompatível com a dimensão negativa da separação de poderes e com o próprio dever de tutela do conteúdo desses direitos e dessas garantias individuais.

*Terceiro*, no sentido de que a edição de Medidas Provisórias por si só reduz o tempo de debate para tratar das matérias objeto da sua regulação, o que prejudica a promoção do ideal de representatividade. É que, por terem prazo de vigência de 60 dias e por serem submetidas a um rito extraordinariamente célere de tramitação, as MPVs acabam impondo a tomada de deliberações parlamentares às pressas. A Resolução n. 1/2002, do Congresso Nacional, estabelece prazos bastante curtos para discussão e deliberação parlamentares com relação às MPVs. A designação de Comissão Mista, por exemplo, deve ocorrer em até 48 horas da edição da medida. E a avaliação do tema pela Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal tem de ser concluída em até 42 dias a contar do início da vigência

<sup>45</sup> Sobre esta prática e este abalo à autoridade do Judiciário na realidade francesa, vide: CROUY-CHANEL, Emmanuel; DE LA MOTTE, Alexandre Maitrot. National report: France. *Separation of Powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 102. Ainda: PEZZER, Heinz-Juergen. Some remarks on the relationship between the tax administration and the domestic tax courts. *Separation of powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 264.

<sup>46</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.”

da MPV. Some-se a isso o dado de que, como visto acima, a edição das MPVs é reiterada e frequente em importantes temas no âmbito tributário.

O que isso quer significar é que tende a não haver tempo para debates mais aprofundados com relação aos temas objeto de regulação jurídica via Medida Provisória. E, como advertem Peeters e Velde, em situações nas quais a legislação tributária é repetidamente produzida às pressas, corre-se sério risco de *déficit democrático* quanto ao exame da conveniência e da oportunidade de se estabelecer a disciplina jurídica em certo sentido<sup>47</sup>. Não é por acaso, aliás, que os textos normativos que chegam ao Congresso Nacional via Medida Provisória acabam sendo convertidos em lei praticamente sem sofrerem grandes modificações. Tudo isso sem falar naqueles casos em que os temas objeto de regulação são introduzidos em nosso país sob e por influência de órgãos estrangeiros e, sendo assim, não passam pelo amplo filtro democrático exigido para legitimar sua edição<sup>48</sup>, tal como ocorreu com relação à MPV n. 1.262/2024, que criou o Adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no processo de adaptação da legislação brasileira às Regras Globais Contra a Erosão da Base Tributária – Regras GloBE.

Seja como for, o que essas considerações querem evidenciar é que, embora a Medida Provisória seja instrumento normativo muito importante para a disciplina de temas tributários relevantes e urgentes, seu uso, dada a constância com que tem ocorrido, parece indicar abuso da prática legislativa pelo Executivo. O que deveria ser utilizado como mecanismo de produção normativa complementar e extraordinário tem se tornado expediente principal e ordinário, alavancado, quase sempre, por pressões orçamentárias. Mais do que isso, tal prática reiterada de edição das medidas acaba revelando *desvio de finalidade* por parte do poder público. Isso porque o Executivo tem lançado mão de tais atos normativos não para primariamente regular matérias de relevância e urgência. Essa, quando muito, tem sido apenas a finalidade secundária. O fim imediato passou a ser, em não raras vezes, como visto, outro: neutralizar e desautorizar atos normativos do Judiciário e do Legislativo e, com isso, desequilibrar os pratos da balança da separação dos Poderes em favor do Executivo, o que não é compatível com a CF/1988 e o que torna, portanto, inconstitucionais Medidas Provisórias assim editadas.

### 3.1.3. Não transparência e ausência dos contribuintes na redação dos anteprojetos aos PLPs n. 68/2024 e n. 108/2024

Finalmente, o terceiro ponto que exige que se façam algumas ligeiras considerações diz respeito ao procedimento pelo qual o Executivo federal conduziu a

<sup>47</sup> PEETERS, Bruno; VELDE, Elly Van de. National report: Belgium. *Separation of Powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 68.

<sup>48</sup> DOURADO, Ana Paula. In search of validity in tax law: the boundaries between creation and application in a rule-of-law state. *Separation of Powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 33.

elaboração dos anteprojetos dos PLPs n. 68 e n. 108, de 2024. Lembre-se: a Portaria MF n. 34/2024 decretou sigilo com relação ao tema e afastou os representantes dos contribuintes do âmbito das votações a respeito dos textos a serem propostos perante o Congresso Nacional. Quanto ao tema, não se desconhece que o Ministério da Fazenda é composto por servidores técnicos de altíssima qualidade e de destacada capacidade para pensarem questões tributárias relevantes e para proporem mudanças estruturantes na legislação. Igualmente, não se ignora que o Executivo federal tem legitimidade institucional para apresentar anteprojetos de lei, sobretudo no campo tributário. Tudo isso é verdade. Todavia, tal realidade não afasta, por evidente, a eficácia do princípio jurídico da *transparência*, estabelecido a partir do art. 145, § 3º, da CF/1988.

Transparência é princípio que impõe deveres não apenas ao particular. A administração tributária deve ser transparente relativamente aos seus atos e às suas práticas arrecadatórias<sup>49</sup>. Mais do que isso, o princípio da transparência tributária demanda que qualquer tipo de informação ou norma jurídica produzida pelo Estado esteja livremente disponível e acessível aos cidadãos que eventualmente possam ser afetados por decisões ou por atos estatais baseados naquelas informações ou normas jurídicas<sup>50</sup>. O mesmo pode ser dito de uma matéria técnica e altamente relevante como a presente, a saber, a reforma tributária do consumo, a qual é revestida unanimemente de interesse público e que tem o potencial de afetar, senão todos, mas a maioria dos cidadãos de nosso país. Ao cidadão deve ser assegurado o direito à participação, direta ou indireta, da conformação do Direito, por meio do acesso a dados, pessoas, atos, instituições, procedimentos, estado este de coisas que é buscado não apenas pela transparência, mas também pelo princípio democrático<sup>51</sup>.

Em face disso, era exigível que o Executivo adotasse conduta diversa com relação ao preparo de ambos os anteprojetos de lei. Era devido que houvesse ampla divulgação dos debates e livre acessibilidade a estes. Mais do que isso, era essencial que membros de entidades representativas dos contribuintes pudessem ter tido assento nos grupos de trabalho que foram criados, para poderem votar no

<sup>49</sup> SEER, Roman. Purpose and problems of tax transparency: the legal perspective. *Tax Transparency* v. 17, EATLP International Tax Series, Amsterdam, 2018, p. 24; EHRKE-RABEL, Tina. Third parties as supplementary sources of tax transparency. *Tax Transparency* v. 17, EATLP International Tax Series, Amsterdam, 2018, p. 73; GRIBNAU, Hans. National report: Netherlands. *Separation of Powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 161.

<sup>50</sup> HEY, Johanna. The notion and concept of transparency. *Tax Transparency* v. 17, EATLP International Tax Series, Amsterdam, 2018, p. 5; MENKE, Cassiano; AMANTEA, Artur Pinheiro. O princípio da transparência tributária como dever inerente à segurança jurídica e os desafios para a tributação pelo IBS (art. 156-A, § 1º, XIII, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELO, Melissa; KOCH, Mariana (coord.). *O IBS e a CBS na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024, p. 249.

<sup>51</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 7. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2025, p. 256.

texto que seria apresentado ao Legislador. A falta dessa transparência provocou, como já se disse, muitos problemas. A redação dos anteprojotos ficou enviesada e desequilibrada em favor do Poder Executivo. Os projetos passaram a tramitar no Legislativo com visíveis (e acima demonstrados) problemas de concentração de poder, em prejuízo dos particulares e dos direitos individuais destes. Empregando uma metáfora e comparando o processo legislativo com uma partida de futebol, seria como se, ao iniciar a tramitação do projeto no parlamento, a partida já começasse com o placar de 7X0 em desfavor do contribuinte. Fato é que fica muito difícil em situações como essa, como, aliás, se mostrou na prática envolvendo a reforma tributária, alterar o quadro que foi proposto no anteprojeto e, então, reequilibrar aquilo que começou enviesado. Enfim: como visto, o texto acabou sendo aprovado com o poder concentrado na Administração.

### **3.2. Com relação à atuação do Legislativo**

#### *3.2.1. Delegação de poder, falta de determinação e hipertrofia do Executivo*

Os exemplos introdutoriamente apresentados relativamente à atuação do legislador no tema da reforma tributária do consumo demonstram o descumprimento do princípio da separação dos Poderes em suas dimensões negativa e positiva. Isso tanto pelo fato de o legislador delegar, direta ou indiretamente, poderes ao Executivo (negativa), quanto em razão de o parlamento não determinar suficientemente regras de incidência tributária (positiva), quer dizer, por não observar o dever-poder de determinabilidade ao qual está submetido em razão da legalidade tributária<sup>52</sup>.

No âmbito do PLP n. 108/2024, há, como se viu, atribuição indevida de parcela significativa de poder à Administração. O legislador chegou ao ponto de permitir que o referido projeto, redigido pelo Executivo, estabeleça a prevalência dos atos da administração tributária, mesmo quando estes forem contrários à lei (art. 92, § 3º, do PLP n. 108/2024), o que beira o absurdo e o que apresenta grande potencial para provocar restrições indevidas à liberdade individual. No mesmo sentido, o projeto permite que a autoridade administrativa que lavrou certo auto de infração o altere livremente, mesmo depois da impugnação do sujeito passivo (art. 84, § 3º, do PLP n. 108/2024). Isso independentemente dos limites estabelecidos pela lei, a saber, o art. 146 do CTN. De outra sorte, a LC n. 214/2025, ao tratar do fato gerador do IBS e da CBS, sequer definiu, como visto inicialmente, o que são serviços, para fins de incidência dos aludidos tributos. Repare-se: não se trata de indeterminação aparente do enunciado legal ou de indeterminação controlável, esta última no sentido de o legislador fornecer critérios para

<sup>52</sup> DOURADO, Ana Paula. In search of validity in tax law: the boundaries between creation and application in a rule-of-law state. *Separation of Powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 38.

posteriormente se determinar certo termo ou enunciado<sup>53</sup>. Nada disso. Trata-se de falta de suporte textual capaz de embasar significados. A lei foi rigorosamente omissa, ao estabelecer que serviço pode ser tudo que não for considerado um bem. E mais, quanto às operações de alienação de participações societárias, a LC determinou a cobrança de IBS/CBS apenas nos casos em que se verificar que há operações, *em essência*, com bens e serviços, mesmo sem estabelecer o que seria, afinal, a aludida *essência*. “Essência” tende a ser, neste caso, o que o Executivo vier a dizer que ela é. Seja como for, foi usada expressão com altíssimo grau de genericidade, a qual transfere poder de delimitação de significado caso a caso à Administração e parece, sendo assim, comprometer a promoção do estado ideal de cognoscibilidade do Direito<sup>54</sup>.

Com relação, aliás, ao dever de determinação, vale lembrar das lições de Ávila, para o qual a indeterminação não é, por si só, um problema. A imprecisão aparente tende a ser uma característica, mais ou menos presente, do texto bruto da lei. O problema reside, a rigor, no uso, pelo parlamento, de termos não minimamente determináveis. Lembra-se, nesse aspecto: o legislador tem o dever de eliminar dúvida relevante e de afastar a indeterminação que afete grande parte ou a maioria dos casos<sup>55</sup>. Até porque a clareza e a determinabilidade das normas são exigências, além do mais, inerentes ao princípio da transparência tributária (art. 145, § 3º, da CF/1988)<sup>56</sup>. Esse dever, porém, parece não ter sido cumprido pelo legislador.

Os problemas acima evidenciados com relação à separação dos Poderes estão conduzindo ao que se poderia aqui chamar de uma *hipertrofia* do Executivo. Como diz Gribnau, o poder muda de mãos, de tal sorte a ficar *concentrado e ilimitado* nos órgãos da administração tributária<sup>57</sup>. Dada a delegação excessiva de poder pelo legislador e dada a falta de determinação da lei tributária, o Executivo assume um indevido papel de dominação quanto à presente matéria<sup>58</sup>. Ele passa

<sup>53</sup> GRIBNAU, Hans. National report: Netherlands. *Separation of Powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 162.

<sup>54</sup> DEL FREDERICO, Lorenzo; CASTIGLIONE, Riccarda; MICONI, Francesca. National report: Italy. *Separation of Powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 130.

<sup>55</sup> ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material: conteúdos, critérios e medida do dever de determinação*. 3. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2025, p. 119. No mesmo sentido: DOURADO, Ana Paula. In search of validity in tax law: the boundaries between creation and application in a rule-of-law state. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 40.

<sup>56</sup> HEY, Johanna. The notion and concept of transparency. *Tax Transparency* v. 17, EATLP International Tax Series, Amsterdam, 2018, p. 6.

<sup>57</sup> GRIBNAU, Hans. National report: Netherlands. *Separation of Powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 162; SENTSOVA, M.; VINNITSKIY, Danil. National report: Russia. *Separation of Powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 192.

<sup>58</sup> GRIBNAU, Hans. National report: Netherlands. *Separation of Powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 145 e 159.

a ser quem cria o texto, quem o interpreta e, ainda, quem aplica a norma jurídica resultado dessa interpretação. E mais, em caso de ser instaurada discussão no contencioso administrativo, o órgão jurisdicional do Executivo dará a resposta final para o litígio. Tal resposta, porém, em situações envolvendo o IBS e a CBS, será proferida em um modelo de processo administrativo no qual, tal como vem sendo concebido pelo PLP n. 108/2024, os julgadores estarão juridicamente vinculados aos atos normativos do Executivo. Quer dizer, será proibido aos julgadores afastar a aplicação dos referidos atos, mesmo que, veja-se o absurdo, estes sejam ilegais<sup>59</sup>. Nesse mesmo sentido, a jurisprudência a ser observada nos julgamentos será ditada, em última análise, pelas Fazendas, conforme estabelece o PLP n. 108/2024, independentemente de esses mesmos órgãos julgadores serem paritários<sup>60</sup>.

Tem-se, em tal contexto, um círculo vicioso: o Executivo, de um lado, cria os atos normativos que delimitam a amplitude da norma de incidência tributária. E, de outro lado, ele próprio controla os litígios decorrentes dessa delimitação, mediante regra processual previamente fixada de que o seu entendimento, constante desses atos normativos regulamentares, deverá, no final, sempre prevalecer. Daí por que se falar, como dito, em concentração e ilimitação do poder. Concentração do poder, porque o Executivo acaba praticando funções de legislar, executar e julgar. E o faz com limites externos que, na prática, têm sido muito pouco efetivos, já que, como visto, por vezes até mesmo os precedentes judiciais são ignorados pelo administrador tributário. E ilimitação do poder, porque, no modelo acima exposto, nem mesmo a lei poderá frear o Executivo, já que os atos deste deverão prevalecer – repita-se – inclusive sobre a lei, o que, logo se vê, é algo manifestamente inconstitucional. Fato é que esse quadro de hipertrofia do Poder Executivo parece decididamente não se alinhar nem à essência do Estado de Direito – *de limitação do poder pelo Direito* –, tampouco ao ideal de prevalência da soberania popular – *inerente à legalidade tributária*.

### 3.2.2. *Alguns problemas inerentes à hipertrofia do Executivo: insegurança jurídica, desigualdade, complexidade e litigiosidade*

*Em primeiro lugar*, a falta de determinação do campo de incidência tributária pelo legislador e a conseqüente delegação desse poder ao Executivo tendem a produzir uma tributação relativística ou casuística e, por isso, juridicamente insegura. Perdem-se dois atributos essenciais que os significados jurídicos devem apresentar, a saber, a previsibilidade e a uniformidade. Previsibilidade, no sentido de os “significados serem prévios à situação particular de aplicação”; uniformi-

<sup>59</sup> Vide art. 92, § 3º, do PLP n. 108/2024.

<sup>60</sup> Vide art. 113 do PLP n. 108/2024.

dade, no sentido de os significados serem “materialmente iguais para todos”<sup>61</sup>. Quer dizer, a amplitude da hipótese de incidência acaba sendo decidida situação a situação. Isso, aliás, é o que provavelmente ocorrerá nos casos do IBS e da CBS acima referidos. Nestes, não se sabe o que será, concretamente, considerado como *serviço*. Nem mesmo se pode *ex ante* precisar quais critérios serão levados em conta pela Administração para se definir se certo negócio de alienação de participações societárias será, em essência, entendido como operação com bens e serviços. Note-se que a sutileza está no seguinte: como a área de coerção legal não é delimitada com grau suficiente de certeza, de forma que possa ser conhecida previamente, as consequências jurídicas passam a ser inesperadas e potencialmente atribuídas a comportamentos que estariam fora do âmbito da incidência tributária. São, como metaforicamente sugere Gometz, “raios do nada”, que atingem indivíduos que nem sequer conseguem identificar as razões para aquela reação do poder público em face dos atos que praticaram<sup>62</sup>. A consequência que essa insegurança produz parece ser evidente: aumento do âmbito de atuação do poder de tributar e a consequente inibição do exercício da liberdade individual<sup>63</sup>.

*Em segundo lugar*, o não cumprimento do dever de determinação por parte do legislador e essa tributação relativística tendem a causar problemas de desigualdade de tratamento dos particulares perante o Direito<sup>64</sup>. É que os agentes da administração tributária, aplicadores do direito que são, podem (e tendem a) divergir quanto à especificação da norma jurídica<sup>65</sup>. Aumenta-se, de um lado, o senso de *injustiça* entre os contribuintes, já que se restringe a generalidade que é própria do ideal de justiça geral. Corre-se o risco, de outro lado, de se partir para a promoção de uma ideia de tributação individual. Claro que não se desconhece que, no campo tributário, a CF/1988 assegurou tanto a promoção da justiça geral, relacionada aos aspectos gerais e abstratos da capacidade contributiva, quanto a realização de um ideal de justiça particularizada, de acordo com aspectos concretos e individuais dos contribuintes<sup>66</sup>. Ainda assim, a definição caso a caso da hipótese de incidência tributária acaba, dada a falta de igualdade de tratamento perante a legislação, por comprometer, novamente aqui, a calculabilidade do Di-

<sup>61</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação do direito: entre indeterminação aparente e a determinação latente*. 3. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2025, p. 117/118.

<sup>62</sup> GOMETZ, Gianmarco. *L'incertezza del diritto*. Torino: Giappichelli Editore, 2024, p. 18. No mesmo sentido: SENTSOVA, M.; VINNITSKIY, Danil. National report: Russia. *Separation of Powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 193.

<sup>63</sup> GOMETZ, Gianmarco. *L'incertezza del diritto*. Torino: Giappichelli Editore, 2024, p. 19.

<sup>64</sup> SENTSOVA, M.; VINNITSKIY, Danil. National report: Russia. *Separation of Powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 193.

<sup>65</sup> GRIBNAU, Hans. National report: Netherlands. *Separation of Powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 153.

<sup>66</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 7. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2025, p. 272/273.

reito. Os indivíduos passam a não poder mais controlar os efeitos futuros dos seus atos presentes pela análise de casos similares aos seus. É que situações que deveriam ser tratadas padronizadamente, acabam podendo ser tratadas diferentemente. E sem essa capacidade de controle comparativo quanto ao futuro, elimina-se o estado de coisas que constitui um dos pilares de sustentação do Estado de Direito, qual seja, a segurança jurídica<sup>67</sup>.

Por fim, *em terceiro lugar*, a falta de determinação dos enunciados legais e essa delegação excessiva de poder acabam contribuindo para o aumento de *complexidade* do Sistema Tributário Nacional e, ainda, para o incremento da *litigiosidade* entre contribuintes e poder público.

De um lado, com relação à *complexidade*, o Executivo tende a compensar a indeterminação legal com a edição de decretos, instruções normativas, soluções de consultas, dentre outros atos normativos<sup>68</sup>. Aumenta-se, com isso, o número de dispositivos com os quais o contribuinte tem de lidar. Tal aumento leva, no mais das vezes, à ampliação dos detalhes e das possíveis exceções que acabam se tornando presentes nas disposições normativas editadas, o que, por sua vez, contribui para um sistema menos simples e mais complicado de ser operado. Os contribuintes não conseguem ter uma visão da legislação tributária como um todo, dado o alto grau da sua fragmentação, o que resulta em dificuldade de compreensão dos deveres a serem cumpridos<sup>69</sup>. Quer dizer, o particular passa a lidar com o surgimento de muitos (e novos) elementos, bem como com as surpresas por vezes inerentes à interação desses elementos entre si<sup>70</sup>.

De outro lado, quanto à *litigiosidade*, é provável que, em cenário de alto grau de indeterminação da legislação, haja mais disputas no Poder Judiciário com relação à correção ou à incorreção da regulação jurídica estabelecida pelo administrador público. Como sustentam Heinrich e Prinz, a excessiva indeterminação da legislação tributária conduz a mais conflitos judiciais<sup>71</sup>. Esses conflitos, por sua vez, são nocivos para todos. Perdem os contribuintes, com relação ao exercício da liberdade econômica. É que os referidos litígios promovem instabilidade, já que

<sup>67</sup> DOURADO, Ana Paula. In search of validity in tax law: the boundaries between creation and application in a rule-of-law state. *Separation of Powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 38.

<sup>68</sup> GRIBNAU, Hans. National report: Netherlands. *Separation of Powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 161; DOURADO, Ana Paula. In search of validity in tax law: the boundaries between creation and application in a rule-of-law state. *Separation of Powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 53.

<sup>69</sup> KIMURA, Konosuke. National report: Japan. *Separation of Powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 140/141.

<sup>70</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 7. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2025, p. 265.

<sup>71</sup> HEINRICH, Johannes; PRINZ, Irina. National report: Austria. *Separation of Powers in Tax Law*. EATLP International Tax Series, 2009, p. 60.

se cria uma cultura de que se está sempre à espera de alguma solução judicial em sede de recurso repetitivo (STJ) ou de repercussão geral (STF) capaz de pacificar as relações jurídicas entre particular e poder público, as quais, aliás, deveriam ser pacificadas, em boa medida, pela determinação da lei. E perde o Erário, com relação aos seus interesses arrecadatários. Isso porque as despesas inerentes ao enfrentamento dos litígios por parte do poder público acabam majorando os custos da coleta dos tributos<sup>72</sup>. E, no final, esse aumento de custo prejudica o desempenho orçamentário que poderia ser obtido por meio de tal arrecadação.

Enfim, o que todas essas considerações pretendem pôr à luz é que, em matéria tributária, a omissão do legislador com relação ao cumprimento de sua função precípua tem causado, como visto, violação ao núcleo essencial da separação dos Poderes. O Executivo tem atuado não apenas como administrador tributário, mas também como legislador, muito por força do silêncio eloquente deste. E o Judiciário tem sido chamado a compensar a omissão legislativa por meio de jurisprudência e precedentes, o que acentua o desequilíbrio entre os Poderes republicanos. Seja como for, o certo é que a atuação do parlamento, tal como ocorrida nas situações aqui examinadas, expõe um processo de sua inconstitucionalização, dada a não promoção dos ideais de determinabilidade e de representatividade popular que dessa atuação deveriam decorrer. Dispositivos normativos, como os acima examinados com relação à ausência de definição quanto ao termo serviços e à atribuição de poderes ilimitados ao Executivo, são inconstitucionais.

### **3.3. Com relação à atuação do Judiciário: indevida criação de texto normativo**

A ampliação da base de incidência da contribuição ao Sebrae e a mudança do conceito de serviço, ambas perpetradas pelo STF, revelaram descumprimento à dimensão negativa do princípio da separação dos Poderes. Isso porque o tribunal, de um lado, ao ampliar o sentido do texto constitucional, para nele incluir a referida a expressão *folha de salários*, realizou tarefa cuja competência não lhe foi outorgada pela CF/1988. No mesmo sentido, ao alterar o núcleo de significado da expressão *serviços de qualquer natureza*, passando da rigidez conceitual da *obrigação de fazer* à fluidez tipológica da *utilidade econômica imaterial*, o STF igualmente atuou fora da zona de competência que lhe foi estabelecida pela CF/1988.

A solução de ambas as questões exigia, caso se quisesse realmente ampliar a base de incidência da contribuição ao Sebrae e mudar o conceito de serviços, atuação do parlamento. Ou seja, era devida a edição de Emenda Constitucional visando à alteração do texto da CF/1988. Isso para incluir palavras e/ou enunciados capazes de suportar a referência à nova base de cálculo e à nova definição de

<sup>72</sup> HEINRICH, Johannes; PRINZ, Irina. National report: Austria. *Separation of Powers in Tax law*. EATLP International Tax Series, 2009.

serviços de qualquer natureza que se estabeleceram. Enfim, a questão deveria ter sido resolvida no campo da *criação* de textos normativos – âmbito *próprio do legislador* – e não no campo da *interpretação* de textos normativos – âmbito *próprio do julgador*. A essa constatação se chega em razão das seguintes considerações.

*Em primeiro lugar*, vale lembrar, resumidamente, a fronteira que separa a atividade interpretativa de criação de normas jurídicas (tarefa do julgador) da atividade de criação de texto legal (tarefa do legislador). O limite para o exercício da função interpretativo-criativa pelo Judiciário está, a rigor, no *quadro* dos significados possíveis de serem fixados para certo texto normativo. Interpretar implica, dentre outras coisas, escolher um desses significados possíveis. Se, contudo, certo significado suscitado ou, até mesmo desejado, não se encaixa no quadro de possibilidades acima referido, então a escolha dessa opção de fora do quadro implica não propriamente interpretar. Ela exige, isto sim, criar texto novo capaz de suportar o significado incompatível com o enunciado textual objeto de interpretação<sup>73</sup>.

Tal raciocínio, aliás, é o que embasa o entendimento consolidado do STF, no sentido da impossibilidade de o Poder Judiciário atuar como *legislador positivo*<sup>74</sup>. Segundo o tribunal, dada a eficácia da dimensão negativa da separação dos Poderes, o Judiciário está proibido de estabelecer sentidos normativos cujo suporte pressuponha enunciado que não existe no ato estatal objeto de interpretação. Daí por que o julgador não pode conceder benefício fiscal não previsto em lei<sup>75</sup> e autorizar dedução de despesas para fins de imposto de renda sem previsão legal<sup>76</sup>, dentre outras situações.

*Em segundo lugar*, os significados possíveis, mencionados acima, são, de um lado, os convencionais gerais, isto é, aqueles significados lexicais mínimos de um determinado termo; e, de outro lado, os significados particulares específicos, vale dizer, aqueles sentidos próprios que um item lexical apresenta em razão do contexto linguístico ou extralinguístico no qual está inserido<sup>77</sup>. O Judiciário, como intérprete dos textos normativos, deve estar necessariamente vinculado tanto a um (convencionais gerais) quanto ao outro (particulares específicos).

*Em terceiro lugar*, com relação ao caso da contribuição ao Sebrae, é fácil perceber que o significado convencional geral das palavras constantes da alínea *a* do III do § 2º do art. 149 da CF/1988 não conota atributos capazes de se permitir

<sup>73</sup> GUASTINI, Riccardo. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano: Giuffrè Editore, 2004, p. 263, 264 e 265.

<sup>74</sup> STF, RE n. 599.309, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, *DJ* 12.12.2019.

<sup>75</sup> STF, 1.259.614, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux. 08.06.2020.

<sup>76</sup> STF, ARE n. 1.308.138, Primeira Turma, Rel. Min. Carmen Lúcia, *DJ* 25.08.2021.

<sup>77</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação do direito: entre indeterminação aparente e a determinação latente*. 3. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2025, p. 102/103. HURLEY, Patrick J.; WATSON, Lori. *A concise introduction to logic*. 13. ed. Cengage, 2023, p. 100.

incluir a referência à expressão *folha de salários*. Lembre-se: o texto do aludido dispositivo constitucional estabeleceu que a contribuição em exame poderia ter alíquotas “*ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro”. O que o STF fez, para além de outras tantas reflexões que poderiam ser aqui invocadas quanto ao mérito da discussão<sup>78</sup>, foi o papel de legislador positivo. Ao denotar, a partir da alínea *a* do inciso III do § 2º do art. 149 da CF/1988, a expressão *folha de salários*, ele pressupôs a existência de enunciado inexistente naquele dispositivo. Em outras palavras, *folha de salários* não era uma expressão que, seja por conotação, seja por denotação, poderia ser enquadrada como um dos “significados possíveis” para o texto em exame. Isso mesmo em sendo considerado o contexto normativo (extralinguístico) no qual a alínea *a* do inciso III do § 2º do art. 149 da CF/1988 foi inserida. Ora, a questão girava em torno do exame de regra de competência, a qual não deve ser interpretada mediante ampliação teleológica, dada sua função de outorga limitada de poder. O conteúdo dessas regras deve ser reconstruído a partir de métodos semântico-literais, de tal sorte que parece incompatível com normas com estes atributos conceber que o texto seria meramente exemplificativo.

*Em quarto lugar*, no que se refere ao caso envolvendo o ISSQN, cumpre examinar o seguinte. O termo *serviço* apresenta, como se sabe, alguns possíveis significados lexicais gerais mínimos: ato de servir; exercício, função ou trabalho<sup>79</sup>. Ainda assim, o termo *serviço*, acompanhado da expressão *de qualquer natureza*, foi proferido no art. 156, III, da CF/1988, mediante atribuição de significado particular específico em face do contexto vigente à época em que a CF/1988 foi promulgada.

Primeiro, esse significado específico levou em conta o contexto específico de que havia, no ordenamento jurídico, definição para serviços, assim estabelecida pelo Direito Privado. A CF/1988, então, incorporou essa definição. Segundo, esse significado específico levou em conta o contexto *normativo-constitucional* no qual o enunciado *serviços de qualquer natureza* foi inserido. Tal contexto *normativo-constitucional* impunha, por sua vez, a consideração dos seguintes pontos: (I) a discriminação rígida de competências tributárias, em que cada ente federado tem poder para tributar fatos expressamente delimitados na CF/1988 e nenhum outro mais; (II) o caráter prescritivo das regras atributivas de competência relativamente ao ISSQN, as quais determinam o âmbito material de incidência não a partir do que *é* serviço na realidade econômica atual, mas do que *deve ser* serviço para o

<sup>78</sup> Quanto ao tema, aliás, vale conferir as diversas, consistentes e coerentes razões apresentadas por Humberto Ávila em parecer juntado ao processo, RE n. 603.624, tema n. 325 da repercussão geral.

<sup>79</sup> Definição extraída do Dicionário on-line Michaelis. Vide: <https://michaelis.uol.com.br/palavra/zamnv/servi%C3%A7o/#:~:text=1%20Ato%20ou%20feito%20de,quem%20%C3%A9%20criado%20ou%20dom%C3%A9stico>. Acesso em: 2 mar. 2025.

Direito; e (III) o caráter generalizante das regras de competência tributária, no sentido de que se assegure aos contribuintes saberem previamente as propriedades necessárias e suficientes, e não meramente ilustrativas, que devem estar presentes na sua atuação concreta para que esta seja suscetível à tributação.

Com base em tal contexto *normativo-constitucional*, o STF delimitou o sentido de *serviço de qualquer natureza* mediante um conceito classificatório. O tribunal atribuiu como propriedade necessária e suficiente para este a realização de esforço humano ou a prestação de obrigações de fazer em prol de um usuário final<sup>80</sup>. Assim, o STF *transformou* significados que eram visivelmente genéricos em sentidos normativos determinados e limitadores do poder do legislador infraconstitucional. E o fez, atente-se, mediante conotação a qualidades e atributos (*prestação de obrigações de fazer em prol de um usuário final*) possuídos por um grupo de coisas (*serviços de qualquer natureza*). Isto é, o fez de modo generalizante, vale dizer, de modo a permitir que, funcionalmente, o referido conceito pudesse manter-se sempre atual<sup>81</sup>. Em outras palavras, delimitou-se um significado que denotou não apenas aqueles serviços existentes em 1988, quando a CF/1988 foi promulgada, mas também todos os outros objetos individuais que porventura viessem, no futuro, a apresentar as qualidades e os atributos estabelecidos como necessários e suficientes para serem identificados como serviço para fins de ISSQN.

Sendo assim, e com base no que se disse acima, parece certo afirmar que, ao reconceituar serviços como *utilidade econômica para outrem* (RE n. 651.703), o STF extrapolou as possibilidades de significado que a expressão *serviços de qualquer natureza* comportava. O STF afirmou que “os conceitos constitucionais tributários não são fechados”. Manifestou-se, ainda, na linha de que os tributos sobre consumo “assimilam considerações econômicas”, “porquanto baseados em conceitos tecnológicos”, “caracterizados por grande fluidez”. O que, todavia, o tribunal parece não ter levado em conta foi que o novo significado atribuído ao texto era juridicamente incompatível com o contexto normativo-constitucional antes exposto. Quer dizer, um conceito tipológico mutante e ilustrativo como esse – *utilidade econômica para outrem* – não se ajusta ao *caráter prescritivo* da regra de competência do ISSQN, tal como está redigida até hoje. Isso até porque a fluidez daquilo que *é* a realidade econômica não define o sentido normativo daquilo que *deve ser* a realidade do Direito.

Nesse aspecto, vale frisar que o que possui fluidez e constante mutação em face de inovações tecnológicas são os fatos, e não os conceitos jurídicos constitu-

<sup>80</sup> No sentido de que a CF/1988 estabeleceu este conceito classificatório, vide: STF, REExt n. 116.121, Tribunal Pleno, Min. Rel. Octavio Gallotti, Redator para o acórdão: Min. Marco Aurélio, *DJU* 25.05.2001; STF, REExt n. 592.905, Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, *DJU* 05.03.2010.

<sup>81</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação do direito: entre indeterminação aparente e a determinação latente*. 3. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2025, p. 151/152.

cionais estabelecidos pela CF/1988<sup>82</sup>. Tais conceitos, quando porventura se mostram superados e não mais ajustados ao consenso social, devem ser, não há dúvida alguma, democraticamente modificados, até porque a mudança faz parte da evolução das sociedades. Isso, todavia, exige, em grande parte dos casos, a criação de novos textos normativos, sobretudo em um contexto em que se lida com regras jurídicas que restringem direitos individuais, como as normas tributárias de incidência. Não nos esqueçamos, aliás, de que a representatividade popular tem relevo ainda maior nesse âmbito da disciplina jurídica. Ela assume papel de condição de validade para as mudanças havidas no Direito tributário, que ampliam o espectro de restrição aos direitos do particular, como a acima exposta. Exemplo disso foi a reforma tributária relativamente à tributação do consumo e da produção. Bem ou mal, entendeu-se que os conceitos inerentes a tributos como ICMS e ISSQN não respondiam mais aos anseios de eficiência econômica e de redução de litigiosidade. E, em razão disso, mudou-se a CF/1988 por meio da EC n. 132/2023. Quer dizer, alterou-se o texto constitucional para permitir a reconstrução de novos conceitos com relação às novas hipóteses de incidência que se quis modelar.

Fato é que, caso se entendesse por correto ampliar o campo de incidência do ISSQN para não mais apreender apenas as obrigações de fazer, então dever-se-ia reescrever o texto do art. 156, III, para o fim de nele acrescentar termos capazes de suportar essa ampliação<sup>83</sup>. Dever-se-ia, mais precisamente, incluir termos no referido dispositivo para dar generalidade e previsibilidade à nova regra de incidência, de tal modo que ela passasse a alcançar novos objetos relacionados à utilidade econômica material e imaterial. Só assim, quer dizer, só mediante alteração do texto da CF/1988 é que o novo sentido normativo definido pelo STF passaria a estar suportado pelo contexto normativo-constitucional antes mencionado.

Do modo como a questão acabou sendo resolvida pelo STF, a CF/1988 passaria a não ter mais, propriamente, um conceito de serviço. O legislador infraconstitucional passaria a ter o poder de incluir, a qualquer instante, novos termos como sendo referências a serviços, o que decididamente não se alinha aos deveres inerentes à promoção de generalidade e de previsibilidade de conceitos.

Enfim, o que todas essas considerações pretendem demonstrar é que o STF, embora tenha a função essencial de criação de precedentes, tal função deve ser desempenhada com limites. Ela não deve, em hipótese alguma, tornar-se atividade criativa de novos enunciados legislativos, como parece ter sido feito nos casos

---

<sup>82</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação do direito: entre indeterminação aparente e a determinação latente*. 3. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2025, p. 151 e ss.

<sup>83</sup> MENKE, Cassiano. Nem a lei complementar nem as decisões do STF podem alterar o conteúdo das regras constitucionais de competência tributária. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.). *O papel da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2024, p. 81-93, p. 89-92.

acima, sob de pena de violação do princípio jurídico constitucional que determina a separação dos Poderes republicanos e sob pena, afinal, de menosprezo à relevância da vontade popular.

### Conclusões

Em face das considerações acima expostas, é possível apresentar as seguintes conclusões: (I) As modificações recentes no Sistema Tributário Brasileiro acima exemplificadas evidenciam uma *crise* pela qual se passa atualmente com relação à força normativa dos princípios jurídicos do Estado de Direito e da separação dos Poderes: as referidas normas jurídicas, que deveriam atuar para evitar o abuso de poder, não têm cumprido tal papel. (II) Vivemos um momento inusitado, no qual as pressões orçamentárias e a necessidade ilimitada de arrecadar tributos parecem ter feito as instituições estatais tratarem o menosprezo aos princípios estruturantes acima referidos como algo trivial. (III) O poder de tributar tem sido exercido pelos três Poderes republicanos, mediante atuação, em não raras vezes, inconstitucional, por ser disfuncional e desequilibrada, na qual (a) o *Judiciário* amplia campos tributários de incidência como se legislador fosse, fazendo incorretamente crer que os textos das regras constitucionais de competência seriam meros exemplos das hipóteses passíveis de tributação; (b) o *Legislativo* se mostra ausente com relação à tarefa de estabelecer hipóteses de incidência dos tributos e de limitar o poder de tributar; e (c) o *Executivo* atua como superpoder praticamente ilimitado, ao criar, interpretar e aplicar texto normativo, e, também, ao julgar eventuais conflitos de todas essas atuações segundo regra que predefine sua prevalência nesses conflitos, tal como se fosse legislador e julgador e, ainda, sem se submeter à lei e a certas decisões judiciais. (IV) A atuação disfuncional e abusiva acima constatada produz restrição indevida da liberdade, da propriedade e da dignidade humana dos particulares. (V) É inconstitucional a MPV n. 1.185/2023 (caso das subvenções para investimento) e a lei ordinária fruto da sua conversão (Lei n. 14.789/2023), por desvio de finalidade, haja vista terem visado afrontar a autoridade do STJ quanto à criação de precedentes em matéria tributária. (VI) É incompatível com a separação dos poderes e com a legalidade toda e qualquer manifestação da administração tributária federal no sentido de menosprezar e não cumprir precedentes do STJ formulados sob a sistemática dos recursos repetitivos. (VII) É igualmente inconstitucional Medida Provisória, tal como a MPV n. 1.202/2023 (caso da desoneração da folha), editada com nítido intuito de usurpação do poder do parlamento, dada a violação ao núcleo essencial da separação dos Poderes. (VIII) É inconstitucional o art. 3º, I, b, da LC n. 214/2025, por ausência de definição com relação às operações com serviços, assim como são desde logo incompatíveis com o princípio da separação dos Poderes os prováveis arts. 84, § 3º, 92, § 3º e 113, do PLP n. 108/2024, por atentarem contra a legalidade e por concentrarem indevidamente o poder na Administração. (IX) Dos prin-

cípios democrático e da transparência se deduz o dever jurídico de o Executivo oportunizar amplo acesso à sociedade, em geral, e aos contribuintes potencialmente afetados, em especial, relativamente a qualquer anteprojeto de lei em matéria tributária, inclusive garantindo a estes o direito de voto no que se refere à definição do texto a ser enviado ao parlamento.

### Referências

- ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material: conteúdos, critérios e medida do dever de determinação*. 3. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2025.
- ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária tridimensional. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação do direito: entre indeterminação aparente e a determinação latente*. 3. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2025.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 7. ed. São Paulo: JusPodivm/Malheiros, 2025.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BACH, Kent. *Thought and reference*. Oxford: Oxford University Press, 1987.
- BARBERIS, Mauro. *Diritto in evoluzione: un manuale?* Torino: Giappichelli Editore, 2022.
- BRIGAGÃO, Gustavo. *Reformas da tributação da renda e desoneração da folha de salários*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-set-18/reformas-da-tributacao-da-renda-e-desoneracao-da-folha-de-salarios/>. Acesso em: 04 fev. 2025.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CROUY-CHANEL, Emmanuel; DE LA MOTTE, Alexandre Maitrot. National report: France. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009.
- DEL FREDERICO, Lorenzo; CASTIGLIONE, Riccarda; MICONI, Francesca. National report: Italy. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009.
- DOURADO, Ana Paula. In search of validity in tax law: the boundaries between creation and application in a rule-of-law state. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009.
- EHRKE-RABEL, Tina. Third parties as supplementary sources of tax transparency. *Tax Transparency v. 17*, EATLP International Tax Series, Amsterdam, 2018.
- GOMETZ, Gianmarco. *L'incertezza del diritto*. Torino: Giappichelli Editore, 2024, p. 18.
- GUASTINI, Riccardo. *Filosofia del diritto positivo*. Torino: Giappichelli Editore, 2017.

- GUASTINI, Riccardo. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano: Giuffrè Editore, 2004.
- GRIBNAU, Hans. National report: Netherlands. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009.
- HAURIOU, Maurice. *Principios de derecho público y constitucional*. 1. ed. Tradução de Carlos Ruiz de Castillo. Argentina: Ediciones Olejnik, 2019.
- HEINRICH, Johannes; PRINZ, Irina. National report: Austria. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009.
- HEY, Johanna. The notion and concept of transparency. *Tax Transparency* v. 17, EATLP International Tax Series, Amsterdam, 2018.
- HURLEY, Patrick J.; WATSON, Lori. *A concise introduction to logic*. 13. ed. Cengage, 2023.
- KIMURA, Konosuke. National report: Japan. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009.
- MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of law: a theory of legal reasoning*. Oxford: Oxford University Press, 2005.
- MENKE, Cassiano. Nem a lei complementar nem as decisões do STF podem alterar o conteúdo das regras constitucionais de competência tributária. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.). *O papel da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2024, p. 81-93.
- MENKE, Cassiano; AMANTEA, Artur Pinheiro. O princípio da transparência tributária como dever inerente à segurança jurídica e os desafios para a tributação pelo IBS (art. 156-A, § 1º, XIII, da CF). In: CALIENDO, Paulo; CASTELLO, Melissa; KOCH, Mariana (coord.). *O IBS e a CBS na Constituição*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2024.
- MENKE, Cassiano. *Subvenção para investimento: Executivo não cumprirá precedente vinculante do STJ?* Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/subvencao-para-investimento-executivo-nao-cumprira-precedente-vinculante-do-stj>. Acesso em: 04 mar. 2025.
- MITIDIERO, Daniel. *Cortes Superiores e Cortes Supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.
- MONTESQUIEU. *De l'esprit des lois*. Une édition électronique réalisée à partir du livre Montesquieu, De l'esprit des lois (1758). Paris, 1995, p. 116. Acesso em: [https://archives.ecole-alsacienne.org/CDI/pdf/1400/14055\\_MONT.pdf](https://archives.ecole-alsacienne.org/CDI/pdf/1400/14055_MONT.pdf). Acesso em: 1º mar. 2025.
- MURPHY, Liam. *What makes law: an introduction to the philosophy of law*. New York: Cambridge University Press, 2014.
- PARDO, M. Luisa Esteve. National report: Spain. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009.

- PEETERS, Bruno; VELDE, Elly Van de. National report: Belgium. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009.
- PEZZER, Heinz-Juergen. Some remarks on the relationship between the tax administration and the domestic tax courts. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009.
- RAZ, Joseph. *The authority of law*. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 2009.
- SCHAUER, Frederick. *The force of law*. Cambridge: Harvard Press University, 2015.
- SCHAUER, Frederic. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University, 2009, eBook Kindle Edition.
- SEER, Roman. Purpose and problems of tax transparency: the legal perspective. *Tax Transparency* v. 17, EATLP International Tax Series, Amsterdam, 2018.
- SENTSOVA, M.; VINNITSKIY, Danil. National report: Russia. *Separation of powers in tax law*. EATLP International Tax Series, 2009.
- TAMANAH, Brian Z. *On the rule of law: history, politics, theory*. New York: Cambridge University Press, 2009.
- TARUFFO, Michele. *La corte di cassazione e la legge: il vertice ambíguo – saggi sulla cassazione civile*. Bologna: Il Mulino, 1991.