



Com entendimentos
da PGFN e
jurisprudência
do STJ e STF

CLAUDIO SEEFELDER
ROGÉRIO CAMPOS

COORDENADORES-GERAIS

ADRIANO CHIARI DA SILVA
ADRIANO OLIVEIRA CHAVES
ANDRÉA MÜSSNICH BARRETO
ANTÔNIO CLARET DE SOUZA JÚNIOR
ÊNIO ALEXANDRE GOMES BEZERRA DA SILVA
JAMES SIQUEIRA
JOSÉ PÉRICLES PEREIRA DE SOUSA
MARCUS VINICIUS BARBOSA
NÚBIA NETTE ALVES OLIVEIRA DE CASTILHOS

COORDENADORES
ESPECIALISTAS

CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO COMENTADOS

SOB A ÓTICA DA FAZENDA NACIONAL

Atualizada com a
• **Emenda Constitucional n.
103/2019**

prefácios dos ministros
LUÍS ROBERTO BARROSO,
ALEXANDRE DE MORAES,
HERMAN BENJAMIN
E CASTRO MEIRA

obra com comentários dos ministros
ELIANA CALMON E CASTRO MEIRA

THOMSON REUTERS
**REVISTA DOS
TRIBUNAIS™**

Diretora de Conteúdo e Operações Editoriais

JULIANA MAYUMI ONO

Gerente de Conteúdo

MILISA CRISTINE ROMERA

Editorial: Aline Marchesi da Silva, Diego Garcia Mendonça, Karolina de Albuquerque Araújo e Quenia Becker

Gerente de Conteúdo Tax: Vanessa Miranda de M. Pereira

Direitos Autorais: Viviane M. C. Carmezim

Assistente de Conteúdo Editorial: Juliana Menezes Drumond

Analista de Projetos: Camilla Dantara Ventura

Estagiários: Alan H. S. Moreira, Ana Amalia Strojnowski, Bárbara Baraldi e Bruna Mestriner

Produção Editorial

Coordenação

ANDRÉIA R. SCHNEIDER NUNES CARVALHAES

Especialistas Editoriais: Gabriele Lais Sant'Anna dos Santos e Maria Angélica Leite

Analista de Projetos: Larissa Gonçalves de Moura

Analistas de Operações Editoriais: Alana Fagundes Valério, Caroline Vieira, Damares Regina Felício, Danielle Castro de Moraes, Mariana Plastino Andrade, Mayara Macioni Pinto e Patrícia Melhado Navarra

Analistas de Qualidade Editorial: Ana Paula Cavalcanti, Fernanda Lessa, Thaís Pereira e Victória Menezes Pereira

Estagiárias: Maria Carolina Ferreira, Sofia Mattos e Tainá Luz Carvalho

Capa: Chrisley Figueiredo

Adaptação de Capa: Linotec

Equipe de Conteúdo Digital

Coordenação

MARCELLO ANTONIO MASTROROSA PEDRO

Analistas: Gabriel George Martins, Jonatan Souza, Maria Cristina Lopes Araujo e Rodrigo Araujo

Gerente de Operações e Produção Gráfica

MAURICIO ALVES MONTE

Analistas de Produção Gráfica: Aline Ferrarezi Regis e Jéssica Maria Ferreira Bueno

Estagiária de Produção Gráfica: Ana Paula Evangelista

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Constituição e Código Tributário comentados : sob a ótica da Fazenda Nacional / Claudio Seefelder e Rogério Campos, coordenadores-gerais. -- São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2020. Vários autores.

Bibliografia.

ISBN 978-65-5065-241-8

1. Brasil - Constituição (1988) 2. Direito constitucional - Legislação 3. Direito tributário 4. Direito tributário - Legislação - Brasil 5. Finanças públicas - Leis e legislação I. Seefelder, Claudio. II. Campos, Rogério.

20-33822

CDU-342.4(81)'1988'

-34:336.2(81)(094.46)

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Constituição de 1988 342.4(81)'1988'
 2. Brasil : Código tributário comentado 34:336.2(81)(094.46)
- Cibele Maria Dias - Bibliotecária - CRB-8/9427

PREFÁCIO

POR HERMAN BENJAMIN

A voz teórica dos advogados públicos

A intensa atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) é realidade indisputável nos Tribunais Superiores. Mais do que braço jurídico burocrático da União, o órgão transformou-se em presença constante nos Gabinetes de Ministros, cotidianamente despachando memoriais, e na tribuna, fazendo sustentação oral em processos de toda ordem e magnitude.

Evolução recente da advocacia pública federal

Tal método de trabalho na defesa diligente da *res publica* marca atualmente, em larga medida, toda a Advocacia Pública federal, integrada por advogados concursados e com dedicação exclusiva, vedada a prática privada. Um perfil que nem sempre marcou a instituição. Em verdade, trata-se de novidade das últimas três décadas, modelo institucional antes desconhecido ou, quando muito, de funcionamento precário. A partir da Lei Complementar 73/1993 e das Leis 9.028/1995 e 9.366/1996 – sob o crivo de enorme resistência e duras críticas corporativas, sobretudo no que tange à superação da fragmentação operacional –, profundas reformas estruturantes foram implantadas pelo então Advogado-Geral da União e hoje Ministro do STF, Gilmar Mendes; iniciativas legislativas e funcionais consolidadas, em seguida, na gestão do também ex-Advogado-Geral e hoje igualmente Ministro do STF, Dias Toffoli.

Esse padrão de excelência ainda se apresenta incipiente, intermitente ou insuficiente na representação judicial da maioria dos Estados e Municípios perante os Tribunais Superiores, mesmo entre aqueles com Procuradores de reconhecido conhecimento jurídico lotados permanentemente em Brasília. Ressaltam-se exceções, entre elas se destaca, de longe, o trabalho metódico e exemplar da Procuradoria do Estado do Rio Grande do Sul, cujos membros, tais quais os Advogados Públicos federais, encontram-se regidos pela obrigatoriedade de dedicação exclusiva ao contencioso estatal, proibida a acumulação com a advocacia privada.

Incalculáveis são os prejuízos sofridos pelo povo brasileiro em decorrência da falta ou da deficiência de defesa judicial adequada do cofre e interesse públicos. Vítimas somos todos, mas o peso maior recai sobre aqueles que precisam de educação, de saúde, de transporte e de outros serviços públicos essenciais com o mínimo de qualidade.

Quanto a processos que tramitam nas instâncias extraordinárias em Brasília, é esclarecedor trecho de voto do Ministro Gilmar Mendes, em julgamento no Supremo Tribunal Federal, no qual bem descreve a situação calamitosa que antes imperava na representação judicial da União e ainda caracteriza a dos Estados e Municípios: “Não foi por acaso que, neste campo, sucederam-se escândalos com a condenação do Poder Público a somas absurdas”, gerando situações aberrantes de “*estelionato pela via judicial*. Propunham-se ações contra entes indefesos. Impunham-se cálculos que jamais seriam conferidos”, não estranhando que “medidas processuais, legais e administrativas, tomadas no sentido de coarctar todo esse quadro de abusos, sofreram críticas, especialmente por parte de pessoas que se beneficiavam da situação de desordem, partícipes diretos do estelionato, às vezes na condição de ‘sócios ocultos’”, (des)organização essa a serviço da “pilhagem dos cofres públicos”, só desmontada após medidas “como a assunção direta da representação judicial de mais de 100 autarquias e fundações”¹.

STJ e jurisprudência tributária: significado de estabilidade, integridade e coerência

Vasta, complexa, moderna e sofisticada, assim se pode descrever a jurisprudência em Direito Tributário do Superior Tribunal de Justiça. Nele, por razões óbvias, não ocorre julgamento emblemático de âmbito federal, relacionado ao Código Tributário ou ao cipoal da legislação tributária, sem robusta e incansável participação de Advogados dos contribuintes e de Procuradores da Fazenda Nacional. Alguns desses debates continuam acesos, à espera de uniformização final da Primeira Seção de Direito Público, pelos dez Ministros que compõem o maior “tribunal” judicial tributário (em número de julgamentos) da América Latina, e certamente um dos mais produtivos e exaltados do mundo.

Nessa matéria, dezenas de *leading cases* da Primeira Seção poderiam aqui ser citados. Mas, preferindo olhar para a frente, realço o fato de que, não obstante a longevidade do nosso festejado Código Tributário, a contribuição da Primeira Seção continuará imprescindível, decorrência da estonteante mutabilidade da legislação fiscal brasileira.

Difícil, então, reclamar *segurança jurídica* quando se constata que, atualmente, vivemos sob império do caos legislativo tributário: um oceano de *leis de puxadinhos*, tão desprovidas de interesse público e sistematicidade quanto fartas em fragmentação e outorga de benefícios anti-isonômicos às elites de sempre. Abundam privilégios eticamente injustificáveis, alguns até cruéis, malignidade tanto contra empresas excluídas dos favores do legislador (também do Poder Executivo, com suas Medidas Provisórias) como contra os mais pobres e vulneráveis, multidão de brasileiros que dependem da vitalidade econômico-financeira e do orçamento do Estado Social para retirarem a si e a seus filhos da miséria e da indignidade.

No Brasil, a insegurança jurídica tributária resulta, primeiro, do apetite fiscal irrefreável de um Estado incompetente para bem administrar – o que traduz gestão com

1. Mandado de Segurança 23.041/SC, Rel. p/o acórdão, Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 1/8/2008.

integridade (sem corrupção), com eficiência (sem desperdício) e com justiça (sem iniquidade) – e, segundo, da atuação do legislador, incapaz de resistir à voracidade de setores empresariais poderosos que se recusam a pagar tributos.

O papel da Primeira Seção ganha novo patamar com a possibilidade de julgamento de processos repetitivos. Aí a responsabilidade dos Ministros se multiplica, o que torna inevitável passar do *paradigma de julgamento coletivo* para o *paradigma de julgamento colegiado*. O atual objetivo (e desafio) para o STJ vem a ser “uniformizar sua jurisprudência e mantê-la *estável, íntegra e coerente*” (grifei), consoante o art. 926, *caput*, do novo Código de Processo Civil. Estabilidade, importa alertar, que não denota compromisso com o erro, pois, forçoso reconhecer, o juiz, infelizmente, não nasce imunizado contra equívocos de julgamento. Tampouco se pode dissociar *estabilidade* dos núcleos político-processuais da *integridade* (que abrange a referência da justiça, primado do Estado de Direito) e da *coerência* (com outros precedentes, mas em especial harmonia com os alicerces mais profundos do sistema constitucional e infraconstitucional, inclusive com os principiológicos).

Inaceitável pregar reverência à *estabilidade* da jurisprudência com sacrifício dos cânones da *integridade* e da *coerência*. Segurança jurídica rejeita conferir estabilidade e previsibilidade à iniquidade, já que *injustiça estável e previsível* nega premissa central do Estado de Direito Democrático, ao esfacelar a razão de ser da sua legitimidade, o ideal de justiça para todos.

Evidenciaria insuportável arrogância judicial, quando não insensibilidade ou despautério – mesmo se a prática vier camuflada pelo biombo retórico do princípio da segurança jurídica –, apegar-se o juiz ao juridicamente incorreto ou ao eticamente insustentável, já que, entre os pressupostos do *due process of law*, inclui-se a expectativa legítima (= interesse público) de se ver corrigido o erro de aplicação ou de interpretação da lei, pouco importando que o expurgo demande reescrever ou mesmo frontalmente superar precedentes antigos ou arraigados.

Noutras palavras, ser velho como Noé ou repetido como mantra sânscrito não exonera precedente judicial de crítica e reexame, e, se imprescindível, de modificação.

Doutrina no BRASIL

Onde há Direito, haverá doutrina jurídica. “A doutrina (em especial aquela que é gerada em ambiente universitário)” – afirma Carlos Ferreira de Almeida – desempenha, no espaço jurídico continental-europeu (acentuadamente em Portugal) e nos países que sofreram sua influência, “relevante papel na construção e compreensão dos sistemas jurídicos, nas reformas legislativas e também, embora em graus diferentes, no modo de aplicação do direito”². Livre para criticar a legislação, “seja sobre questões de técnica jurídica, seja sobre escolhas políticas do legislador”, a doutrina “contribuiu para

2. Carlos Ferreira de Almeida, *Introdução ao Direito Comparado*, Coimbra, Almedina, 1994, p. 53.

introdução de noções e teorias capazes de influenciar a renovação de toda a matéria de um Código ou de uma legislação”³.

Doutrina *antes* do Direito, para chamar a atenção do legislador. Doutrina *depois* do Direito, para explicar lei editada pelo legislador. Doutrina *durante* o Direito, para analisar, sistematizar e criticar a vivência da lei, como aplicada pelos juízes, a jurisprudência. Doutrina *entre* Direitos, para comparar sistemas jurídicos de países diversos.

Na **Apresentação** deste livro – publicação que traz pretensão doutrinária, além do seu caráter não teórico-dogmático, de divulgação de pareceres e peças processuais fazendários –, não posso deixar de algo dizer, assumindo riscos inerentes à ligeireza e à superficialidade do comentário, acerca da *posição da doutrina* e, a partir desse ponto de partida, tentar estimular debate sobre o papel, no Brasil, do *parecer jurídico contencioso*.

Doutrina e fontes do direito

Conforme a Constituição de 1988, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão *em virtude de lei*” (art. 5º, II, grifei). Deriva desse mandamento constitucional que a lei concentra em si fonte primária e imediata de direitos e obrigações.

O próprio ordenamento jurídico se encarrega de esclarecer e complementar a prescrição constitucional. Consoante o art. 4º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, “Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito” – preceito que põe por terra entendimento segundo o qual o que inexiste na lei inexiste juridicamente. Observe-se que coube ao legislador cuidar de explicitar o *status* e a função, na composição do Direito, da analogia, dos costumes e dos princípios gerais do Direito. Na mesma toada, avança o novo Código de Processo Civil (art. 927), ao disciplinar a força obrigatória de precedentes judiciais (= a jurisprudência).

Correto, por conseguinte, concluir que o Brasil adota *modelo de pluralismo limitado de fontes do Direito*, que o distancia, com fundamento no próprio ordenamento elaborado pelo legislador, da proposição de que a lei goza de monopólio absoluto: na *omissão da lei*, incidem a analogia, os costumes e os princípios gerais do Direito; e, *junto com a lei*, aplica-se a jurisprudência, formada por precedentes judiciais, com base no texto legal, na analogia, nos costumes e nos princípios gerais do Direito.

Embora o legislador brasileiro não a tenha incluído entre as fontes do Direito⁴, ninguém nega o ofício da doutrina, se não na formação (*iuris essendi*), pelo menos na compreensão do Direito (*iuris cognoscendi*). Dois aspectos chamam a atenção na

3. Alain Wijffels, *Introduction Historique au Droit: France, Allemagne, Angleterre*, 2e édition, Paris, PUF, 2010, p. 327.

4. Ao contrário, p. ex., do Estatuto da Corte Internacional de Justiça ao prever, expressamente, que a Corte aplicará “a doutrina dos juristas mais qualificados das diferentes nações, como meio auxiliar para determinação das regras de direito” (art. 38, “d”).

análise da nossa prática doutrinária. De um lado, a rarefeita “doutrina sobre doutrina”, em obras monográficas, tanto no Direito Comparado como no brasileiro⁵. De outro, o grau de prestígio e de (aparente) impacto judicial da doutrina no Brasil – algo que surpreende até especialistas estrangeiros –, fenômeno possivelmente sem paralelo no *civil law* e no *common law*⁶.

Para exemplificar essa superautoridade da doutrina, menciono episódio real, com toque histórico de curiosidade burlesca. Certa vez me narrou o Professor Damásio Evangelista de Jesus, meu querido e saudoso amigo, que, por erro de datilografia, um “não” foi acrescentado ou retirado de comentário a dispositivo legal de um dos seus Códigos anotados, de consulta quase obrigatória pelos juízes. Para sua surpresa, embora a frase remanescente em causa não fizesse nenhum sentido, entre aquela edição e a seguinte formou-se nova corrente jurisprudencial.

Distinção entre Doutrina e Parecer Jurídico Contencioso

Entre nós, desde o Século XIX, desenvolveu-se, em boa medida a partir da sala de aula, doutrina sólida e festejada nas mais diversas áreas do Direito, não sendo diferente com o Direito Tributário. É a designada *doutrina dos grandes juristas*, expoentes da teoria e da produção científica, que são reconhecidos como *juristas*, não por si mesmos, mas pelos seus pares e pelos profissionais da disciplina.

Na esteira da deferência assegurada a esses juristas e teóricos magistrats, cresceu enormemente nos últimos anos uma subcategoria de “atividade doutrinária” (entre aspas, porque, em seguida, melhor se explicará que de doutrina verdadeira não se trata) a cargo de grandes e pequenos especialistas – alguns deles dedicados quase que exclusivamente a oferecer opinião casuística remunerada sobre qualquer tema. Nessa zona cinzenta entre teoria e prática, há aqueles que se arvoram, de fato e *contra legem*, por meio de seus pareceres sobre litígios concretos em andamento, poderes maiores do que os do legislador. Ilegitimamente, por apropriação indevida da soberania popular, impregnam-se de expectativa consciente ou inconsciente de assumir posição de *fonte do Direito*. E fonte de Direito acima da lei e da própria Constituição, com o único objetivo imediato de convencer, não o público em geral acerca de uma dada tese ou opinião, mas o juiz do processo a decidir em favor da parte contratante do parecer.

5. Na literatura mais recente, destaco três obras, uma de autor brasileiro, Fábio Shecaira, *Legal Scholarship as a Source of Law*, Heidelberg/New York, Springer, 2013. E duas outras, de autores estrangeiros: Philippe Jestaz et Christophe Jamin, *La Doctrine*, Paris, Dalloz, 2004; Neil Duxbury, *Jurists and Judges: An Essay on Influence*, Oxford, Hart Publishing, 2001.

6. Não se imagine que seja assim no mundo todo. Apenas para lembrar, a Suprema Corte do Reino Unido (antes, *House of Lords*) até recentemente não admitia citação de jurista vivo (cf. Michal Bobek, *Comparative Reasoning in European Supreme Courts*, Oxford, Oxford University Press, 2013). No Brasil, tal regra evitaria o constrangimento (ou humilhação mesmo) de juízes e desembargadores que, ao citarem, em suporte da *ratio decidendi*, trecho inequívoco de doutrina, fossem desditos pelo próprio autor, em parecer contratado para ser apresentado ao STJ ou ao STF, sob o argumento de “má compreensão” ou de “citação descuidada” na referência judicial em questão.

Sentido da crítica

Não se tome a chamada crítica aqui feita por juízo negativo genérico contra o parecer em si, nem por desmerecimento da sua utilidade prática, utilidade vinculada, não esqueçamos, aos autos de litígio com nome e sobrenome. O que se haverá de censurar, isso sim, vem a ser que não se controvertam, a um, as premissas e as implicações ético-políticas e normativas do parecer e, a dois, em estágio posterior, a contaminação da literatura doutrinária por “conhecimento parcial”, derivado da *indústria do parecer*. Já em 1995, essa perplexidade levou-me a fazer referência *en passant* ao tema⁷. E isso antes de ocupar o cargo de Ministro do STJ, posição que me permite, hoje, atestar o caráter nacional da problemática.

Essas duas facetas defluem da utilização cotidiana do parecer tanto no âmbito dos autos do processo (e, daí, o *abuso anti-isonômico*) como no transplante de peça essencialmente judicial para revistas e compêndios de doutrina (e, daí, o *abuso anticientífico*). Naquele, o risco é de quebra da paridade processual e da igualdade de armas; neste, o risco é de quebra da integridade na geração e disseminação de conhecimento, por ruptura da transparência e do rigor científicos, acentuada quando ocorre conversão dissimulada de parecer em texto (aparentemente) doutrinário.

No mundo todo, doutrina é filha das salas de aula, das revistas jurídicas, dos manuais, de dissertações de mestrado e de teses de doutorado; em síntese, do pensar e escrever sobre bases e sob restrições do método científico. No Brasil, cada vez mais a doutrina reproduz pareceres, colagem sem mínima anotação de que se está diante de aproveitamento de peça processual argumentativa em favor de uma das partes no processo. Em divergência inaceitável com a práxis de outras disciplinas científicas, frequentemente o que se vê é mera cópia *ipsis litteris*, com ínfima alteração do estilo de redação para adaptar o texto do parecer ao formato de teoria abstrata, sem uma palavra de advertência. Claro, esse último problema se resolve em grande medida quando o parecer vem publicado como tal (o que não é incomum) ou, no caso de emprego total ou parcial em livro doutrinário, por meio de alerta inequívoco acerca da origem das considerações ali empreendidas.

Faroeste do discurso jurídico

Em direto confronto com a atividade dos órgãos constituídos para legislar sob o *imperium* do Estado de Direito, ou em substituição a ela, o *abuso do parecer*, fenômeno tipicamente brasileiro, traz à memória o período dos glosadores e pós-glosadores, além de um certo “direito dos juristas”, defendido, sem sucesso, no Século XIX, pela Escola Histórica do Direito e por pandectistas. Lembra figuras variadas do passado, do tipo *ius publice respondendi*, porta-vozes oficiais do Direito escolhidos pelo Imperador

7. cf. “A insurreição da aldeia global contra o processo civil clássico: apontamentos sobre a opressão e a libertação judiciais do meio ambiente e do consumidor”, in Edis Milaré, *Ação Civil Pública*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1995.

romano, cujas opiniões vinculavam os magistrados; ou o instituto alemão de *Aktenver-sendung*, em que se admitia que juízes, muitos deles sem treinamento jurídico, enviassem processos a Faculdades de Direito para elaboração de decisão, criticado e abolido precisamente por encarnar usurpação de poder judicial⁸. A diferença é que, na situação brasileira, em vez de ato imperial ou benção do legislador, o que se dá é automeação, advinda da expectativa de autoridade natural do parecer, não de título ou documento do governante (soberania popular) ou da academia (soberania acadêmica), mas de autoproclamação e, em alguns casos, de autopromoção mesmo.

Em verdade, transformamo-nos em território livre de pareceres contenciosos sob roupagem de peça doutrinária. O mais inquietante, pela ótica do enfraquecimento das instâncias democrático-legislativas e científicas de elaboração do Direito, é que não falta juiz sensível ao argumento tão fácil, como antirrepublicano e politicamente ilegítimo, de que a voz do “parecerista a serviço do caso concreto” se sobrepõe à palavra do legislador e à própria doutrina dele divergente (por vezes, sequer citada ou explorada suficientemente). A consequência de tudo isso deveria ser o recebimento desses pareceres *cum grano salis*, além de – consequência natural do dever judicial de garantir a isonomia no processo – disparar providências de controle de seu uso pelo juiz, nomeadamente quando houver escasso crivo do contraditório ou insinuar-se depreciação da paridade de armas entre os litigantes.

A grave realidade deveria chamar a atenção daqueles antenados com a ordem jurídica democrática, motivo de preocupação para todos que acreditam que tanto o direito material como o direito processual devem ser, ambos, justos: parecer entregue aos julgadores, na véspera do julgamento, e não juntado aos autos; parecer que chega às mãos de certos julgadores, mas não de todos, excluído às vezes o próprio Relator, que acaba surpreendido nos debates orais; parecer que repudia doutrina genuína do mesmo autor, sob o pretexto de “esclarecimento” ou “reposicionamento”; parecer escrito por Desembargador ou Ministro aposentado, reinterpretao, ou mesmo negando, precedente de cujo julgamento participou, até como Relator; parecer de Desembargador ou Ministro aposentado juntado em processo sob o crivo de seus ex-colegas de Câmara ou Turma; parecer em papel timbrado da instituição universitária a que pertence o autor, insinuando selo (impróprio) de legitimidade acadêmica; parecer citado em decisão e até em ementa, sem que tenha passado pelo teste do contraditório ou, pior, sem que integre os autos; parecer transformado em artigo de opinião em jornal de grande circulação, omitindo-se a origem e a remuneração da dita “opinião”. Numa palavra, é o *faroeste do discurso jurídico*.

8. Essa uma das explicações para o fato de, até hoje, as decisões judiciais alemãs “serem repletas de citações acadêmicas” (B. S. Markesinis, *Foreign Law & Comparative Methodology: A Subject and a Thesis*, Oxford, Hart Publishing, 1997, p. 76). Narra James Q. Whitman a crítica de K. T. Welcker, colega de Thibaut, aos *Spruchkollegien*, marcados por “inadequação e perversidade”, pois neles se identificava “na administração da justiça pelos juristas, dominação do tipo exclusivo de casta” (*The Legacy of Roman Law in the German Romantic Era: Historical Vision and Legal Change*, Princeton, Princeton University Press, 1990, p. 137).

Abuso do Parecer

As contradições e perplexidades aqui apontadas, que não podem ser dissimuladas, nem normalizadas, se referem mais ao *abuso do instituto* e às suas implicações negativas a) na isonomia processual e b) na constituição da própria doutrina (como verdadeira *communis opinio doctorum*).

Ao contrário dos debates parlamentares, fonte primordial das leis, que usualmente ocorrem à luz do dia – “usualmente”, sim, porque no Brasil até medida provisória, lei e decreto se compram, sem falar de emendas parlamentares, o “jabuti”, no jargão vulgar, inseridas à meia-noite em sessões deliberativas finais –, a narrativa do parecer contencioso exterioriza-se nas páginas de processos sem efetivo contraditório, amiúde em violação frontal à ampla defesa, além de resultar de encomenda remunerada

A questão aqui não se resume apenas a eventual parcialidade do enfoque jurídico ou à quebra da objetividade científica. Refere-se mais ao esvaziamento das premissas do **método científico** e ao enfraquecimento do discurso doutrinário sobre tais alicerces. Além de, no plano da ética processual, poder incorrer em violação dos direitos do sujeito *ex adverso*, garantias essas que vão, e precisam ir, em obediência às premissas da Constituição de 1988, muito além de mera formalidade ou adereço retórico do Direito Processual.

Isonomia processual

Diz-se que, no Brasil, justiça inclui-se entre os mais venerados privilégios dos ricos e influentes. Embora haja uma pitada de verdade na afirmação, sobressai o exagero, mormente quando se percebe o notável crescimento da Defensoria Pública e do Ministério Público (no processo civil coletivo), fortalecimento observável na própria Advocacia Pública em representação judicial do Estado, com realce para a federal.

Além disso, em dispositivo que se espera mitigue, realmente, a gritante desigualdade processual tida por regular e aceitável no estatuto anterior (criação do regime militar), o novo Código de Processo Civil prescreve que “É assegurada às partes *paridade de tratamento* em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos *meios de defesa*, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, *competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório*” (art. 7º, grifei).

Corretamente agiu o legislador, considerando que o Estado de Direito pressupõe um direito e um processo “baseados no respeito pelos direitos humanos, pela liberdade e pela *igualdade jurídica* de todos os cidadãos, ou mesmo de todos os habitantes”⁹. O requisito de “paridade de tratamento” certamente haverá de incidir sobre a enxurrada de pareceres (= meio de defesa) no processo, incumbindo ao juiz o dever de zelar, também quanto a isso, pela isonomia entre as partes.

9. Franz Wieacker, *História do Direito Privado Moderno*, trad. A. M. Botelho Hespanha, 3ª ed., Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, p. 570, grifei.

Sabe-se que, no cotidiano judicial, divisor processual de águas (e também divisor de classe social) vem a ser a existência de duas categorias de partes, “litigante com parecer” e “litigante sem parecer”. Tirante raríssimos casos de atuação *pro bono*, parecer custa dinheiro, sem dúvida muito dinheiro, por conseguinte enseja privilégio a poucos, pouquíssimos. Tal já basta para excluir dos seus domínios e eventuais benefícios a esmagadora maioria dos brasileiros, situação agravada quando vulneráveis contendem com pessoas jurídicas, as grandes corporações, envolvidas com litígios em massa e, por isso, capazes de otimizar e diluir o impacto financeiro dos muitos pareceres jurídicos que eventualmente contratem, por si ou por meio de suas federações ou confederações.

Sejamos diretos e sinceros no âmbito ético-político, mas também jurídico, da paridade processual: consegue um litigante comum, mesmo que não pobre ou miserável (este, por certo usuário da justiça gratuita), defender-se, material e não apenas formalmente, em processo no qual a parte contrária contrata, não um, mas vários pareceres dos mais conhecidos doutrinadores do país?

Parecer contencioso não é Doutrina

A confusão entre parecer contencioso e doutrina enfraquece e deslegitima esta em favor daquele. Diga-se, desde logo: *parecer contencioso não é, nem deve ser, considerado doutrina, embora se fantasie de pretensão doutrinária para mais potentemente influenciar o juiz*. A doutrina tem por público-alvo os leitores (no plural), enquanto o parecer contencioso tem por público-alvo imediato só *um* leitor (no singular), o juiz. A separação entre doutrina e parecer contencioso atrai diferenças metodológicas e éticas, não se restringindo ao elemento do pagamento recebido de cliente com interesse(s) jurídico(s) específico(s) e previamente definido(s).

Remuneração financeira em si não é o problema. A interrogação é: quem paga, como paga, para que paga e em que circunstâncias paga? Doutrina verdadeira não é mercadoria à venda, quando muito aceita compensação na forma de direitos autorais, bolsas de pesquisa e prêmios. Algo bem diferente do parecer. De um lado, o doutrinador que busca financiamento (e revela a fonte) para trabalho investigativo de certa temática jurídica complexa, mesmo concreta, que desperta sua curiosidade ou ressentir-se de melhor exploração científica, e depois divulga ou edita os resultados alcançados, pouco importando o teor das conclusões. Do outro, o especialista que, sob promessa anterior de remuneração, investiga questões jurídicas de escolha e de interesse de terceiro, daquele que remunera para sair vitorioso em demanda judicializada, estudo que, se contrariar as expectativas do litigante, só por acidente será juntado aos autos ou alcançará a luz do dia.

No passado, costumava-se atrelar doutrina jurídica ao magistério científico (no terreno do Direito, também magistério moral). Mas há doutrinadores de escol que não foram professores (Pontes de Miranda, por exemplo), assim como há professores que nunca serão doutrinadores. Em situações normais, a nobre função de doutrinador se insere em contexto didático-científico, exercida com mente aberta, longe da

encomenda e do calor do caso concreto judicializado. Esforça-se para evitar pecha de parcialidade, algo inescapável quando a conjuntura processual da peça coloca o autor como aliado intelectual de uma das partes, ou até aliado material, não sendo raro que o próprio parecerista acompanhe, no despacho com o juiz, Desembargador ou Ministro, o advogado da causa.

Em rigor, doutrina, na acepção de *communis opinio doctorum* (consenso doutrinário), raramente se forma no calor ou no interior da disputa judicial, reservando-se, muito mais, à tarefa de analisar a jurisprudência (fonte do Direito no Brasil) sobre litígios pretéritos, ou, no extremo, litígios nos quais não possa ser vista como *partisan*, direta ou indiretamente, interessada.

O certo é que, atualmente, nem tudo o que falam ou escrevem professores de Direito decorre de labor do ensino ou do pensar acadêmico isento (no prisma financeiro) e, por isso, não se qualifica para compor genuína doutrina. Por débil espontaneidade intelectual, enforma certa incompatibilidade (até conflito de interesse) o pensar, mesmo de jurista reconhecido, que aflora a partir de parecer sob encomenda, destinado a uma das partes litigantes em processo do tipo *Pedro contra Paulo*. Não custa lembrar que a referência, comumente utilizada, é “A Doutrina” (com artigo definido), indicação de que, para ser Doutrina, imprescindível estar diante de esforço intelectual coletivo e despersonalizado, razão de sua legitimidade jurídica, apelo teórico e força retórica – autoridade.

Como bem captaram Philippe Jestaz e Christophe Jamin, a doutrina, implicitamente justificada pelo saber e prestígio universitário, “se arroga o poder de dizer qual é a boa interpretação da lei ou das decisões judiciais”, exercício no qual muitas vezes se percebe que a técnica fica a serviço de escolhas preconizadas (*La Doctrine*, Paris, Dalloz, 2004, p. 157), e, no caso de parecer contencioso, acrescentaria eu: esperadas e portanto remuneradas pelo cliente.

Vivemos infelizmente época em que, por deformidade desconhecida em outras ordens jurídicas que nos servem de modelo, no Brasil qualquer um se enxerga com a prerrogativa de, em parecer remunerado, afirmar que o que está na lei e mesmo na Constituição deve ser ignorado, e o que nelas se omite, ou mesmo se nega expressamente, deve-se julgar incluído. Muito do mundinho do parecer afasta-se das proposições em que se firma e se afirma o instituto da *communis opinio doctorum* (a doutrina). Sob tal enquadramento, no abuso de parecer o que se tem, quando muito, é arremedo de doutrina, de produção casuística, enviesada pelos limites dos fatos, do processo, das circunstâncias e das expectativas muito bem e previamente delimitadas de quem dele precisa e por ele está disposto a pagar.

Advocacia Pública e Doutrina do Direito

Rápida consulta à literatura jurídica brasileira demonstra que, quantitativamente falando, são poucos os estudos elaborados por Procuradores da Fazenda e Advogados Públicos em geral.

A matriz doutrinária não se alça à órbita de exclusividade de sujeitos vinculados a essa ou àquela instituição. Além da academia, bons juristas permeiam todas as carreiras jurídicas: advocacia privada, advocacia pública, Ministério Público, Defensoria Pública, magistratura. Ocorre que, entre os operadores do Direito, certas profissões parecem valorizar mais a geração de conhecimento do que outras. Sob essa perspectiva, a atuação *institucional* da Advocacia Pública deixa a desejar. Sua contribuição para a dogmática jurídica, nos passos do que ocorreu com o Ministério Público, precisa ser ampliada.

O que se ainda vê é um tímido volume intelectual. Não obstante o trabalho de juristas de escol que integram a instituição, rarefeitos são os exemplos de *elaboração sistemática de doutrina*, tirante publicações avulsas de iniciativa individual (artigos para Revistas, dissertações e teses) ou o louvável e exitoso trabalho acadêmico de entidades privadas, como o *Instituto Brasileiro da Advocacia Pública – IBAP*, fundado por Guilherme José Purvin de Figueiredo, Procurador do Estado de São Paulo.

Essa uma comprovação paradoxal, pois as instituições de advocacia pública contam com Escolas de formação inicial e continuada próprias, nas quais pesquisa e publicação – complemento necessário do ensino da prática profissional – deveriam ocupar lugar de destaque. Sabe-se, uma das funções mais marcantes da atividade docente vem a ser precisamente a produção científica e o compartilhamento, interno e externo, de conhecimento.

A lacuna ganha ares de urgência quando, conforme prevenido acima, vivemos no Brasil quadro de hiperpoder da doutrina. Dificilmente essa hipertrofia será enfrentada, muito menos superada a curto prazo, pois decorre de cultura jurídica arraigada, embora transgrida o sistema democrático das fontes do Direito que, idealmente, seriam isentas de conflitos de interesse, mormente os financeiros. Em consequência, a defesa do Estado e do interesse público não deve se limitar aos autos; demanda divulgação de pontos de vista doutrinário e também do resultado prático da atividade profissional, os pareceres, devidamente identificados como tal.

O quadro dogmático não deveria ser assim tão lacunoso. Primeiro, porque o contraditório se faz necessário não só no âmbito do processo, mas também no palco maior das ideias e do conhecimento. Segundo, porque muitos estudos teóricos aprofundados (por igual na atividade de consultoria), realizados pelos Advogados Públicos, acabam esquecidos, e esquecidos por seus próprios colegas. Terceiro, porque, como antes referido, cada vez mais se avulta no Brasil (ao contrário do que ocorre em outros países) a denominada “doutrina por encomenda”.

Os Advogados Públicos, ao contrário do que pensam os acomodados, são remunerados pelos brasileiros não só para escudar o Estado, judicial ou extrajudicialmente, mas também para pensar o Direito a partir da perspectiva do *interesse público*. Evidentemente, a justiça tributária passa por filtros constitucionais e legais, nem sempre respeitados pelo Estado. Diante dessas inegáveis patologias, igualmente se impõe a

atividade intelectual dos Procuradores da Fazenda, pois, mais do que defenderem uma norma tributária qualquer, incompatível com o ordenamento, têm o dever de zelar pela *integridade e justiça da ordem jurídica tributária*. Integridade que vai além do sentido de inteireza técnica do microsistema, chamando a si a tarefa de sindicar a própria ética e a juridicidade mais íntima da norma. Por sua vez, a ordem aqui referida não se atrela apenas à organização formal das normas tributárias, já que se preocupa em agregar reflexões sobre sua compatibilidade com os valores superiores estabelecidos na Constituição.

A PGFN encarna, sem saber, riquíssimo e inexplorado poço de conhecimento de Direito Tributário, que precisa ser publicamente aproveitado e divulgado. Aos seus membros sobram saber jurídico e experiência prática da casuística. Entre eles, há especialistas em tudo, das profundezas das questões jurídicas substantivas à minúcia do domínio processual. Por isso, obras lançadas pela Thomson Reuters – Revista dos Tribunais (RT) em parceria com a Fazenda Nacional têm sido mais do que oportunas, ao preencherem hiato indiscutível.

Não se duvida do êxito da acolhida desta *Constituição e CTN Comentados* – sob a competente coordenação-geral de Claudio Seefelder e Rogério Campos, dois expoentes da PGN. Afinal, trata-se de coletânea de comentários acerca de todas as disposições da Carta Magna de 1988 e do Código Tributário de 1966, incluídas as mais recentes atualizações, emendas e revisões de normas. Somadas, ainda, a Notas e Pareceres públicos elaborados pela própria União. Esta parte *prática* do livro – identificada como tal de maneira transparente –, embora não constitua exatamente doutrina (em coerência com o pensamento exposto nessa **Apresentação**), traz inegável valor informativo e de referência histórica.

Em síntese, estou convencido de que essa publicação será bem-sucedida, nos propósitos a que se propõe, como fonte de conhecimento especializado para profissionais e estudantes, na trilha da magnífica doutrina dos grandes professores e juristas de Direito Tributário que orgulham o Brasil.

HERMAN BENJAMIN

Ministro do Superior Tribunal de Justiça.