

Transplantes jurídicos pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária: uma crítica à ausência de método comparativo

PAULO ROSENBLATT

Doutor em Direito Tributário pelo *Institute of Advanced Legal Studies* da Universidade de Londres (Inglaterra). Mestre em Direito Público e bacharel em Direito pela Faculdade de Direito do Recife (FDR/UFPE). Professor de Direito Tributário (UNICAP).

LORRANE TORRES ANDRIANI

Bacharel em Direito (UNICAP).

SUMÁRIO: 1 *Introdução* · 2 *Comparação jurídica como quinto método de interpretação normativa por Peter Häberle* · 3 *O direito comparado* · 4 *Ausência de metodologia comparativa pelo STF: estudo de casos* · 5 *Conclusão* · 6 *Referências*.

RESUMO: Este artigo busca analisar o direito comparado como método interpretativo e ponderar a forma como o Supremo Tribunal Federal - STF o emprega em julgamentos tributários. Devido à globalização, cortes constitucionais de Estados diversos têm se socorrido de entendimentos jurisprudenciais e doutrinários estrangeiros em questões de direito interno. O STF não destoa deste padrão e, não raro, tem usado o direito comparado como argumento de autoridade e analogia para fundamentar suas decisões. Todavia, o direito comparado, como qualquer ciência, possui uma metodologia específica e sua observância é fundamental para evitar interpretações descontextualizadas, especialmente em questões tributárias.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário Comparado · Metodologia · Transplantes Tributários · STF.

Tax law transplants by the Brazilian Supreme Federal Court: A critical analysis of the lack of comparative methodology

SUMMARY : 1 Introduction · 2 Comparative law as the fifth method of interpretation by Peter Häberle · 3 The comparative law science · 4 The absence of comparative methodology by the Brazilian Supreme Federal Court: Cases Reports · 5 Conclusion · 6 References.

ABSTRACT: This paper aims to analyze comparative law as a method of legal interpretation, and how the Brazilian Supreme Federal Court applies it in tax decisions. Due to globalization, constitutional courts refer to foreign precedents irrespective of their domestic features. The Brazilian Supreme Federal Court follows a similar pattern by referring to comparative law in its opinions. However, as any science, comparative law requires a specific methodology, and its observance is highly necessary to avoid constitutional misinterpretations, especially in tax law matters.

KEYWORDS: Comparative Tax Law · Methodology · Tax Transplants · Brazilian Federal Supreme Court.

Greffes juridiques du Tribunal Suprême Fédéral en matière tributaire : critique et absence de méthode comparative

SOMMAIRE : 1 Introduction · 2 Comparaison juridique avec la cinquième méthode d'interprétation normative de Peter Häberle · 3 La science du droit comparé · 4 Absence de méthodologie comparative du Tribunal Suprême Fédéral: étude de cas · 5 Conclusion · 6 Références.

RÉSUMÉ: Cette étude cherchera à analyser le droit comparé comme une science, et pondérer la forme qu'utilise le Tribunal Suprême Fédéral lors des jugements tributaires. Dû à la mondialisation, les cours constitutionnelles de divers états se sont préservées d'ententes jurisprudentielles et des doctrines étrangères sur la question du droit interne. Le Tribunal Suprême Fédéral n'échappe pas à cette règle et, a utilisé le droit comparé comme argument d'autorité et d'analogie pour fonder ses décisions. Néanmoins, le droit comparé, comme toute autre science, possède une méthode spécifique et son observation est d'une importance primordiale pour éviter des interprétations décontextualisées, surtout quand il se traite des questions tributaires.

MOTS-CLÉS : Droit Tributaire Comparé · Méthodologie · Greffes Tributaires · Cour Suprême Brésilienne.

1 Introdução

A Constituição é lei suprema do Estado e rege seu funcionamento e estrutura. O texto normativo deve ser interpretado de modo a esclarecer o sentido e alcance dos mandamentos constitucionais, assim como permitir a sua adequação ao dinamismo dos fatos.

São diversos os métodos interpretativos à disposição do intérprete. Dentre eles, há os clássicos – gramatical, sistemático, histórico e teleológico –, os quais são de grande valia, porém insuficientes para sanar impasses constitucionais surgidos de uma sociedade em permanente transformação.

Ciente do déficit dos métodos clássicos, Peter Häberle propôs que o direito comparado constituísse o quinto método de interpretação normativa, a partir da análise de ordens constitucionais estrangeiras para colher experiências e soluções nelas empregadas para dirimir conflitos no direito interno, de modo a aperfeiçoar a ordem jurídica nacional. Para ele, essa análise deve abarcar não apenas aspectos jurídicos, mas todo o contexto cultural do estado do qual se empresta o parâmetro para comparação (HÄBERLE, 2003).

O direito comparado é visto como ramo auxiliar do direito constitucional. Para seu emprego coerente e consistente, há necessidade de observância dos procedimentos e da metodologia adequada. Esta deve ocorrer considerando os elementos determinantes de uma ordem constitucional, como o sistema jurídico, o nível de desenvolvimento socioeconômico e o contexto histórico e cultural em que o objeto da comparação foi inserido no ordenamento ou na doutrina estrangeira (GARBARINO, 2010, p. 765).

Em decorrência da globalização e do consequente estreitamento das fronteiras entre as ordens jurídicas, o método comparativo de interpretação normativa tem ganhado espaço, inclusive no âmbito do Supremo Tribunal Federal - STF, o qual se aproveita de concepções doutrinárias e jurisprudenciais alienígenas, como argumento analógico de autoridade (VALE, 2014).

Um ramo do direito que é alvo constante da comparação internacional é o direito tributário, sobretudo pelo cunho essencialmente constitucional dessa área, a qual é objeto frequente de apreciação pelo STF.

Alerta-se, contudo, que o direito tributário é uma seção do direito muito particular de cada estado, por se basear em uma cultura tributária, um conjunto de hábitos e práticas empreendidas pelos sujeitos da relação tributária que é própria de cada país; logo, a cautela metodológica na interpretação comparativa nesta seara deve ser ainda mais rígida, para afastar embaraços na relação entre o fisco e o contribuinte (LIVINGSTONE, 2005, p. 121-124).

O propósito deste estudo é avaliar o emprego apropriado da metodologia necessária para o uso da *comparística*, especificamente, no campo do direito tributário, por parte do STF, a partir da compreensão metodológica específica e do exame de casos concretos em que se transplantaram conceitos doutrinários ou precedentes judiciais estrangeiros.

2 Comparação jurídica como quinto método de interpretação normativa por Peter Häberle

A Constituição é um texto normativo que regula a vida em sociedade, delimita deveres de indivíduos e busca garantir direitos. Para realizar seus objetivos, é necessário conferir sentido aos comandos constitucionais. Esta intermediação se dá pela interpretação constitucional procedida pelos legítimos intérpretes. Através dela, estabelece-se uma relação comunicativa entre o constituinte (emissor) e a sociedade (receptora).

Na interpretação constitucional, são utilizados métodos e técnicas variadas. A interpretação jurídica, segundo Savigny (2001, p. 11), tem como tarefa suprema a crítica superior, isto é, a restituição de sentido a um texto corrompido. Já para Paulo Bonavides (2004, p. 437), a interpretação é uma operação lógica e técnica pela qual se investiga o significado exato de uma norma jurídica, nem sempre clara ou precisa. Sendo assim, existem dois grandes objetivos da interpretação: o de adequar o texto ao contexto fático da sociedade e o de conferir clareza a um texto confuso.

A respeito dos métodos de interpretação disponíveis, inicialmente, têm-se os métodos clássicos de Savigny, baseados nos elementos gramatical, histórico, teleológico e sistemático. Na análise de Bulos (2011, p. 445), Savigny foi precursor em relacionar o *dever ser* com o *ser* histórico, ou seja, interligar norma e realidade social, de modo que seus métodos tinham essa finalidade.

Por outro lado, apesar de úteis, os métodos clássicos não solucionam os problemas hermenêuticos atuais, os quais flutuam em torno de um mundo jurídico globalizado e internacionalmente interligado. Isto porque a utilização daqueles métodos resulta na “revelação do conteúdo preexistente da norma”, sem ir além, não possibilitando qualquer papel criativo ao intérprete (BULOS, 2011, p. 446). E, ainda, eles não levam em consideração toda a complexidade das constituições contemporâneas, as quais necessitam de mecanismos mais profundos para interpretação, a exemplo dos valores e princípios fundamentais.

No entanto, ainda hoje os métodos clássicos têm elevada importância e são utilizados em conjunto com métodos mais modernos.

Destarte, Peter Häberle (2003, p. 60) complementou os métodos clássicos com a introdução do quinto elemento de interpretação constitucional, o método comparativo. Este se utiliza da comparação entre normas internas e externas para observar como um problema é tratado em diferentes ordenamentos e, assim, extrair argumentos que facilitem a interpretação constitucional. Ou seja, busca, em sistemas jurídicos estrangeiros, as soluções para conflitos normativos internos, como forma de integração internacional, ou harmonização, e aperfeiçoamento dos direitos fundamentais.

No contexto de um Estado constitucional cooperativo, caracterizado por importação e exportação de experiências constitucionais para maximizar os direitos fundamentais, o direito constitucional comparado tem local de destaque, por ser a disciplina que estuda o diálogo entre o direito constitucional interno e o de outros Estados (HÄBERLE, 2003, p. 163).

Para Häberle (2003, p. 164), a comparação constitucional é a maneira das diversas Constituições se comunicarem. Os processos de criação e recepção não se realizam por si sós, pois requerem que os atores no procedimento de recepção busquem – de maneira aberta e sensível – observar as qualidades típicas e individuais do Estado constitucional *vizinho*. Assim, os processos de recepção requerem a comparação jurídica, a qual somente terá êxito se realizada como comparação cultural. Os atores podem se concentrar na política jurídica (legislador), ou na comparação normativa ou jurisprudencial (juízes e teóricos).

Atente-se ao fato de Häberle (2003, p. 165) propor o método comparativo de interpretação constitucional como forma de comparação cultural, ou seja, as particularidades sociais, econômicas e jurídicas de cada Estado devem ser levadas em conta no momento da comparação normativa ou jurisprudencial. Isso porque a norma é consequência da realidade cultural de um estado e dela não pode ser dissociada para ser utilizada como parâmetro comparativo em uma realidade diversa.

Sendo assim, Häberle (2003, p. 163) entende que a comparação constitucional como técnica interpretativa aperfeiçoa a concretização dos direitos humanos e fundamentais, de modo que os intérpretes devem se valer desta técnica, atentando para os contextos culturais. O fundamento é que as comparações ocorram entre realidades que possam ser assemelhadas, evitando-se paralelos fora de contexto.

Lançadas as bases do método comparativo de interpretação normativa, ciente da necessidade de integração entre análise textual e do contexto cultural que circunda a realidade, passa-se à abordagem do direito comparado, o qual aplica o método proposto e o sistematiza quanto ao seu objeto, quais sejam, as normas e entendimentos doutrinários e jurisprudenciais provenientes de ordens jurídicas estrangeiras.

3 O direito comparado

Segundo Oliveira (2007, p. 101), o direito comparado foi reconhecido com o *status* de disciplina científica em 1900, no I Congresso Internacional de Direito Comparado, em Paris, quando foram definidas suas bases e finalidades. Entretanto, desde a Antiguidade Clássica, o direito comparado tinha aplicabilidade quando do surgimento de novas formações estatais que buscavam inspiração jurídica em Estados já consolidados. Atualmente, no estágio de desenvolvimento em que o mundo se encontra, vive-se uma fase do direito comparado inserida na expansão da globalização e da comunhão de princípios básicos por vários Estados constitucionais, o que confirma a tendência do Estado cooperativo de Häberle (2007, p. 6-7).

Nesse ponto destacam-se as palavras de Gilmar Mendes:

É inegável que o direito comparado exerce forte influência na jurisprudência dos Tribunais Constitucionais na atualidade. Há que se levar em conta, nesse sentido, que a comparação de direitos fundamentais pode ser qualificada, como assim o faz Peter Häberle, como o quinto método da interpretação constitucional, ao lado dos clássicos métodos desenvolvidos por Savigny. Seguindo essa tendência, o Supremo Tribunal Federal permanece aberto à produção doutrinária e jurisprudencial desenvolvida no direito comparado. Esse processo se intensifica diante da perspectiva de um crescimento cada vez maior dos processos de intercâmbio entre as Cortes, Tribunais e Salas Constitucionais dos diversos países. (2009, p. 32-33).

As cortes supremas de Estados democráticos de direito têm-se valido cada vez mais de legislações e decisões estrangeiras para decidir controvérsias constitucionais internas, embora ele não deva ser visto como a tábua de salvação para a solução de conflitos constitucionais (THURONYI, 2008, p. 459-460).

Como exemplo de expansão do intercâmbio de experiências jurídicas, tem-se o caso do Brasil. Até o ano de 2000, em pesquisa na base de dados do STF¹, apenas 29 acórdãos faziam referência a alguma fonte estrangeira².

Atualmente, após o advento da internet e o estreitamento das fronteiras que dificultavam o acesso a julgados internacionais, utilizando-se os mesmos parâmetros de pesquisa, no sítio eletrônico do STF, foram identificadas 325 acórdãos que citam precedentes estrangeiros³.

1 Essa pesquisa não é quantitativa nem tem a pretensão de ser exaustiva ou mesmo definitiva, mas apresenta um universo razoável de decisões capazes de confirmar as conclusões do presente artigo.

2 Dados obtidos no sítio eletrônico do STF através da utilização do filtro de pesquisa: "decisão prox estrangeira não homologação, datadas até 1/1/2000". Disponível em: <http://tinyurl.com/kzxp5rx>. Acesso em: 16 out. 2016.

3 Dados obtidos no sítio eletrônico do STF através da utilização do filtro de pesquisa: “decisão prox estrangeira não homologação”. Disponível em: <<http://tinyurl.com/mpueaag>>. Acesso em: 16 de outubro de 2017.

Ponto relevante é que essa importação de fontes estrangeiras tem atingido amplamente o direito tributário, em razão do viés econômico desse fenômeno. Hoje, conforme parâmetro de pesquisa adotado neste estudo, foram encontradas 58 acórdãos do STF em matéria tributária nos quais há citação de precedente estrangeiro como meio argumentativo⁴.

Percebe-se que “a globalização se traduz, hoje, em uma crescente interdependência econômica das nações, materializada no fluxo do comércio, do capital, de pessoas e tecnologia entre elas” (MIRANDA, 2004, p. 88-89). Todo esse fluxo descrito pode ser resumido em movimentação financeira, circulação de capital entre Estados, e quando há trânsito de valores, há incidência direta do direito tributário.

O direito tributário é um ramo do direito presente em qualquer composição estatal, possuindo variantes relacionadas às peculiaridades de cada cultura, modelo econômico e ambiente social de cada estado. Em razão disso, a expansão da utilização do direito comparado como fonte interpretativa por tribunais constitucionais influencia consideravelmente julgados de natureza tributária (ARNOLD, 1997, p. 222-223).

Esclareça-se, contudo, que há um problema de metodologia na utilização do direito comparado em decisões judiciais. Isto porque, atualmente, a simples menção, não raro descontextualizada, de conceito ou precedente estrangeiro não implica que a decisão se baseia em direito comparado, por ausência de método comparativo (ROSENBLATT, 2005, p. 81).

Há de se atentar, todavia, que o método comparativo de interpretação não é um conhecimento jurídico descritivo, no qual se confrontam dois ordenamentos jurídicos e deles se extrai uma conclusão (MÖSSNER, 2008, p. 13-15). Ao contrário, há uma metodologia que deve ser observada e que leva em conta elementos determinantes do ordenamento parâmetro, como havia proposto Häberle ao indicar a comparação normativa vinculada à análise cultural adjacente, evitando-se, assim, a utilização da comparação como mero elemento decorativo.

Com efeito, mostra-se necessário o conhecimento acerca da metodologia adequada para fins do emprego frutífero do direito comparado no âmbito de tribunais constitucionais, para posterior análise de casos concretos dessa aplicação.

4 Dados obtidos no sítio eletrônico do STF através da utilização do filtro de pesquisa: “decisão prox estrangeira e tributário”. Disponível em: <<http://tinyurl.com/kvnomta>>. Acesso em: 16 de outubro de 2016.

3.1 Procedimento e metodologia do direito comparado

Há uma divergência doutrinária no tocante à qualificação do direito comparado como ciência ou método. O direito comparado, como ciência, utiliza-se do método comparativo, mas também de outros métodos interpretativos, a fim de primeiro compreender isoladamente cada ordenamento e apenas depois realizar a ponderação entre as semelhanças e diferenças existentes, de modo que se mostra mais razoável entendê-lo como ciência.

O método comparativo é apenas uma das ferramentas do Direito Comparado não comprometendo seu caráter científico, até porque, nessa seara do fenômeno jurídico, o estudioso se vale de outros instrumentos inseridos no cotidiano dos operadores do Direito considerado na sua generalidade. (CARVALHO, 2008, p. 144).

Ao utilizar o direito comparado para auxílio interpretativo, o julgador deve observar procedimentos básicos, para evitar resultados descontextualizados e discrepantes com o direito interno. Neste sentido, dispõe Horbach:

Desde os primeiros comparatistas, algumas balizas foram introduzidas para o exercício dessa função do direito comparado. Duas orientações para o juiz, no uso do direito estrangeiro, são já difundidas no início do século XX: tal uso só se justifica quando necessário preencher uma lacuna e que a solução encontrada seja harmônica com o direito interno (2012, p. 1).

Antes de tratar do procedimento adequado para o emprego do direito comparado, cabe esclarecer que a comparação pode se revelar em nível micro ou macro. Na microcomparação, pinça-se um ramo ou instituto determinado de uma ordem jurídica para ser comparado, a exemplo do direito tributário brasileiro ou o instituto do lançamento tributário. Isso não significa que o contexto deve ser ignorado; ele apenas não é o cerne da questão, sendo observado secundariamente para compreensão do objeto em si. Já a macrocomparação pressupõe um objeto maior, uma comparação entre sistemas jurídicos em sua totalidade, seus princípios gerais e seus procedimentos. Essas duas vertentes devem ser empregadas simultaneamente (OLIVEIRA, 2007, p. 107).

De acordo com Carvalho (2008, p. 144), a comparística se divide em três fases: o conhecimento (fase analítica), a compreensão (fase integrativa) e a comparação (síntese comparativa).

Na primeira fase, a comparística se dedica a conhecer profundamente a norma alienígena, pois só é possível comparar objetos conhecidos. Para isso, faz-se necessário

o domínio do idioma, a consulta de fontes jurisprudenciais e doutrinárias referentes à norma estrangeira, o conhecimento dos princípios norteadores do direito estudado, além da compreensão de sua efetiva aplicabilidade no contexto social (CARVALHO, 2008, p. 144).

Na segunda fase, são estabelecidas semelhanças e diferenças entre os parâmetros comparados, para, na última fase, se explicar as razões encontradas para tais similitudes e distinções e apresentar conclusões. Enfatize-se que a última fase é especialmente importante, identificando-se com a ideia de Häberle de comparação jurídica, antes de tudo, como comparação cultural.

Portanto, como defendido por Häberle, todos os elementos determinantes de uma ordem jurídica devem ser objeto da comparação, e não apenas um ponto isolado do ordenamento ou jurisprudência estrangeira, conforme ensina Castro Jr.

No direito Comparado, os chamados elementos determinantes têm sua importância mais genérica, central e relevante, pois são a constituição econômica, a ideologia oficial, o princípio da separação ou unidade do poder no Estado, as relações de certeza ou incertezas que ligam o direito aos fatores que eles elaboraram, da mesma maneira que os princípios de interpretação da lei ou papel do juiz; são as instituições jurídicas que influenciam de maneira direta ou indireta toda a ordem jurídica e que determinam, de forma necessária, todas as outras partículas jurídicas elementares, bem como o perfil estrutural da ordem jurídica.

Constituem-se na matéria-prima da comparação, a partir da qual ela será feita, de modo que modificar esses elementos é alterar a estrutura específica da ordem jurídica considerada. Nesse sentido, uma das tarefas principais da análise comparativa é a busca da identificação dos elementos e/ou fatores que são responsáveis ou contribuem para certos desenvolvimentos e/ou tendências no sistema judicial (2004, p. 57-58):

Sendo assim, a comparação pressupõe um estudo aprofundado dos elementos que cercam outro ordenamento, a fim de pontuar similitudes e diferenças entre o direito interno e o externo e retirar conclusões. Frise-se que não se compara o que é idêntico, tampouco o que é totalmente distinto, pois, na dinâmica da comparação devem haver convergências e divergências simultaneamente (CASTRO JR., 2004, p. 58).

3.2 Metodologia para a utilização de decisões estrangeiras como parâmetro comparativo

Apesar das diversas abordagens metodológicas para o direito comparado, atualmente, a mais utilizada é a metodologia funcional, a qual dita que a semelhança entre os objetos, necessária à comparação, seja baseada na função dos objetos comparados. Na comparação, mais importante que a nomenclatura e a estruturação

de um instituto, é a função que ele exerce nos respectivos ordenamentos (XANTHAKI, 2008, p. 660-662).

É importante destacar, nesse aspecto, que a semelhança terminológica pode levar a equívocos conceituais. Por exemplo, em francês, a expressão *évasion fiscale* não é utilizada no sentido de evasão fiscal (com repercussão na esfera penal), mas de elisão fiscal, enquanto *fraude fiscale* é que efetivamente se refere a evasão fiscal. Nesse caso, a mera tradução livre ou semelhança entre as locuções nas duas línguas podem induzir a uma comparação que não corresponde à realidade desses sistemas. (ROSENBLATT, 2014, p. 84).

Segundo Cury, sobre o método funcional de direito comparado:

Fundado por Rabel e posteriormente desenvolvido sobretudo por Zweigert e Kötz, esse método representou a possibilidade de comparar ordenamentos jurídicos entre si, sem que o comparatista estivesse vinculado aos dogmas de seu próprio ordenamento. É que, em lugar das normas, propunha-se que funções abstratas fossem utilizadas como objeto de análise comparativa. Com isso, estava aberto o caminho para que tanto as decisões judiciais como a literatura jurídica pudessem ser incluídas e consideradas no processo comparativo. (2014, p. 178-179).

Na metodologia funcional, decisões judiciais podem ser consideradas no processo comparativo e não apenas os textos legais. Isto ocorre porque as funções em abstrato, além das normas jurídicas, são comparáveis. O comparatista não deve se apegar a dogmas do seu próprio ordenamento para realizar a comparação, mas abandonar preconceções originárias, para perceber mais claramente semelhanças funcionais.

Para isso, é preciso que o comparatista entenda como é vivenciado na prática o sistema jurídico do objeto da comparação e como são aplicadas suas normas. Nesse sentido:

Inicialmente, a aproximação funcional exige do comparatista a erradicação de pré-compreensões oriundas de seu sistema nativo. Depois, exige um conhecimento do sistema de fontes dos sistemas objeto da comparação; conhecimento que se estende pela amplitude que essas fontes tenham em cada um dos sistemas. Ademais, o modo como as fontes são compreendidas e como as normas são vivenciadas adquire relevo evidente, buscando-se não o direito posto, mas sim o direito em ação, na expressão dos autores anglo-saxônicos; ou ainda não só o direito vigente, mas principalmente o “direito vivente”, para usar a expressão cara aos italianos. (HORBACH, 2012, p. 1).

Valer-se da metodologia adequada é indispensável para um estudo comparativo sério, pois, caso contrário, corre-se o risco de apenas citar dispositivos legais ou

jurisprudência alienígenas como mero adorno alegórico. Sem obedecer a critérios mínimos, a utilização de argumentos embasados em parâmetros legais estrangeiros não possui qualquer legitimidade, pois não se presta a aperfeiçoar a interpretação do direito interno. Ao dispensar os métodos adequados, o julgador escolhe aleatoriamente decisões estrangeiras que se adequem ao seu entendimento pessoal, para justificá-lo, sem se preocupar com a compatibilidade da fonte com o ordenamento pátrio.

Repita-se que a micro e a macrocomparação devem ser realizadas simultaneamente, e que o método funcional de direito comparado também requer uma avaliação do sistema jurídico do objeto da comparação; sendo assim, fica clara a importância do conhecimento deste elemento determinante, o sistema jurídico, ou da família jurídica da norma – ou precedente judicial parâmetro –, já que cada família (dentre as quais citam-se a *common law*, a *civil law* e os sistemas religiosos) possui peculiaridades que interferem em como a norma é aplicada e por isso devem ser levadas em consideração (OLIVEIRA, 2007, p. 106-107).

A inobservância do sistema jurídico original de uma tese jurídica ou precedente estrangeiro pode acarretar em incongruência na interpretação da norma interna, principalmente quando se tratarem de objetos de famílias diferentes.

A incongruência entre a orientação estrangeira e o teor literal do dispositivo é citada por Horbach:

A grande questão que se põe nessa função do direito comparado é a de saber como e quando o intérprete está habilitado a invocar uma solução estrangeira para dar sentido a um dispositivo de seu ordenamento, o que poderá variar desde a confirmação ou auxílio de um argumento até a inserção de orientação completamente nova e não raro dissociada do teor literal do dispositivo a ser interpretado. (2012, p. 1).

A desconsideração da família jurídica leva a interpretações de dispositivos internos de forma conflitante com as demais regras do ordenamento pátrio.

3.3 O direito tributário comparado

O direito tributário é parte essencial do estado de direito. Dessa maneira, a troca de experiências tributárias entre diferentes ordenamentos é de grande valia para o seu aperfeiçoamento, ao permitir que se incorporem institutos previstos no direito interno de outros países, ou mesmo que se reveja a forma de interpretar e aplicar institutos comuns ou similares.

A utilização do direito comparado para a análise de sistemas tributários traz benefícios tanto do ponto de vista estatal quanto dos contribuintes. Para o Estado, há a possibilidade de alinhar suas práticas tributárias à de outros países e de buscar mecanismos de convergência com vistas à eliminação de possíveis obstáculos ao livre fluxo internacional de investimento, bens e serviços, o que propicia o enriquecimento de países desenvolvidos e a corrida dos países em desenvolvimento pela inserção na economia internacional. E, para os contribuintes, serve para embasar o planejamento tributário, com a finalidade de minimizar o ônus tributário internacional, a partir do aprofundado conhecimento dos sistemas tributários e dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação da renda (OLIVEIRA, 2007, p. 113).

Do ponto de vista jurídico, o direito tributário comparado auxilia na resolução de questões interpretativas complexas.

Segundo Zweigert e Kötz, o direito comparado propiciaria – entre outras funções – um incremento na interpretação do direito nacional. E esse aspecto é de extrema importância, em especial quando se projeta no campo da jurisdição constitucional, ou seja, a importância do direito comparado na interpretação das constituições nacionais. (HORBACH, 2012, p. 1).

Importante destacar, contudo, que cada Estado possui uma cultura tributária, que é o conjunto de práticas e crenças comuns entre os diferentes operadores do direito tributário (fisco, contribuintes, julgadores, advogados, contadores etc.), em certa sociedade e que forma o contexto no qual as decisões tributárias são proferidas (ROSENBLATT, 2014, p. 82).

Cada Estado vive sua cultura tributária e, ainda que a globalização aproxime os sistemas tributários globais, os ordenamentos jurídicos são distintos, de modo que a utilização do direito comparado tributário deve adotar uma metodologia rigorosa.

4 Ausência de metodologia comparativa pelo STF: estudo de casos

Busca-se aqui examinar como o STF encara o direito comparado no julgamento de assuntos tributários. Para isso, analisar-se-ão os trechos de doutrina e julgados estrangeiros como argumento de autoridade – já que essas referências derivam de tribunais que, a critério do STF, gozam de prestígio ou autoridade suficiente para persuadir – e o argumento de analogia, pois soluções encontradas em outros ordenamentos jurídicos são empregadas para situações consideradas semelhantes no direito interno (VALE, 2014).

Este é um tema pouco abordado pela doutrina brasileira, mas de significativa relevância, porquanto, como dito, há uma tendência à expansão do intercâmbio de entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, devido à globalização e conseqüente estreitamento das fronteiras globais. Neste ponto, ressaltam-se as palavras do Ministro Gilmar Mendes:

Tanto a doutrina como a jurisprudência do direito comparado são invocadas nos votos proferidos pelos Ministros da Corte, que o fazem como forma de qualificação do debate e de aprofundamento das análises e argumentações desenvolvidas nos julgamentos. O resultado pode ser observado em decisões extremamente bem fundamentadas, com o conseqüente aperfeiçoamento da jurisprudência do Tribunal. (2009, p. 32).

O ministro entende pelo adequado uso do direito comparado por parte do STF, o que resultaria em decisões extremamente bem fundamentadas, sendo justamente esse o ponto do exame executado à frente.

O problema apontado neste estudo é a questão da coerência da argumentação e da problemática dos *transplantes jurídicos*, os quais trazem ao direito pátrio argumentos estrangeiros culturalmente descontextualizados.

4.1 A progressividade de impostos reais e o direito comparado

Em um Recurso Extraordinário, foi requerida a declaração de inconstitucionalidade de trecho de lei municipal de Belo Horizonte que previa a progressividade do IPTU em razão do valor venal do imóvel (Recurso Extraordinário 153.771-0/MG, 1996). A discussão centrou-se nos arts. 145, §1º, 182, §4º e redação original do art. 156, §1º da Constituição Federal (CF), sendo debatido, no Pretório Excelso, a possibilidade de impostos reais serem progressivos, ainda que não houvesse previsão expressa no texto constitucional.

O ministro Carlos Velloso acompanhou as instâncias anteriores e negou provimento ao recurso, entendendo que não havia vedação constitucional à progressividade de impostos reais. Por outro lado, o ministro Moreira Alves conferiu divergente interpretação ao art. 145, §1º da CF, e foi o relator para o acórdão, pela convicção de que a graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte seria exclusividade dos impostos reais. Para tal conclusão amparou-se em conceitos extraídos da doutrina italiana, conforme trecho transcrito a seguir:

Desse dispositivo decorre que a Constituição, adotando a distinção clássica segundo a qual os impostos podem ter caráter pessoal ou caráter real (é a classificação que distingue os impostos em pessoais e reais), visa a que os impostos, sempre que isso seja possível, tenham o caráter pessoal, caso

em que serão graduados – e um dos critérios de graduação poderá ser a progressividade segundo a capacidade econômica do contribuinte. Por outro lado, em face desse dispositivo, não se pode pretender que a expressão *sempre que possível* se refira apenas ao caráter pessoal do imposto, e que, por isso, o princípio da capacidade contributiva seja aplicável a todos os impostos ainda quando não tenham caráter pessoal, como sustentam Américo Lacombe e José Maurício Conti, citados no voto do eminente relator. De feito, a parte final do dispositivo em causa repele essa conclusão, porque a Constituição atribui à administração tributária a faculdade de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, “especialmente para conferir efetividade A ESSES OBJETIVOS”, ou seja, ao objetivo de que os impostos, se possível, tenham caráter pessoal e ao de que esses impostos com caráter pessoal sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, certo como é que essa faculdade de identificação só tem sentido quando se trata de imposto de caráter pessoal. [...] Por isso mesmo, VICTOR UCKMAR (Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário, trad. MARCO AURÉLIO GRECO, § 12, p. 82, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1976), tratando do princípio constitucional da igualdade tributária no tocante à capacidade contributiva, “EVIDENTE ABSURDO DE ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS PARA OS IMPOSTOS REAIS”. Igualmente, VINCENZO CARULLO (La Costituzione della Repubblica Italiana, P. 184, Dott. Cesare Zuffi-Editore, Bologna, 1950), comentando o artigo 53 da Constituição Italiana que preceitua que “todos são obrigados a concorrer para as despesas públicas em razão de sua capacidade contributiva” e que “o sistema tributário é informado por critérios de progressividade”, acentua: “Naturalmente, não queremos dizer – nem o poderemos – que todos os impostos indistintamente devem ser progressivos, porque bem sabemos como isso seria IMPOSSÍVEL ou cientificamente errado: porque bem sabemos que A PROGRESSÃO NÃO CONDIZ COM OS IMPOSTOS DIRETOS REAIS e pode encontrar só inadequada e indireta aplicação nos impostos sobre consumos e nos impostos indiretos em geral”. (BRASIL, 1997).

Pela análise do recorte acima, bem como do voto do ministro Moreira Alves, constata-se que não houve uma preocupação com a contextualização da regra da vedação da progressividade dos impostos reais. Nota-se que a regra foi transplantada de maneira descontextualizada da doutrina italiana para o direito brasileiro (GIACOMUZZI, 2010).

A literalidade do art. 145, §1º da CF não impossibilita a progressividade dos impostos reais. A expressão *sempre que possível* refere-se tanto ao caráter pessoal, quanto aos “graduados segundo a capacidade contributiva”, assim, independentemente de serem reais ou pessoais, os impostos deveriam considerar a capacidade contributiva, como, aliás, é o entendimento atual do STF em relação ao imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação.

Acontece que o transplante da doutrina italiana ocorreu fora de conjuntura, sem análise histórica, cultural, social ou econômica. A distinção italiana entre impostos reais e pessoais é diversa daquela vigente no Brasil. Isto porque a diferenciação na Itália derivou da uniformização dos sistemas tributários dos reinos que participaram da unificação do país, de modo que as possibilidades à época eram as seguintes: o estabelecimento de um imposto único sobre todas as riquezas móveis (rendas), nos moldes do que ocorrera na Inglaterra e nos Estados Unidos; ou instituir diferentes tipos de impostos sobre as riquezas móveis, priorizando aqueles que recaíssem sobre as coisas (daí a nomenclatura *reais* – derivada do latim *res*, que significa coisas) e não sobre as pessoas, a fim de evitar o retorno dos velhos privilégios da nobreza, vigentes antes da Revolução Francesa (PESSÔA, 2005).

Veja-se que os impostos reais italianos derivaram de uma subdivisão do imposto sobre a renda, mas que recaíam sobre a própria coisa e não sobre a pessoa.

A classificação dos impostos em reais e pessoais foi fruto de um processo histórico, em que se buscava tributar não somente a renda da minoria, como também, a renda da velha nobreza.

Logo, a distinção entre impostos reais e pessoais em nada modifica a possibilidade de ser adotado o Princípio da Progressividade a todos os impostos, visto que de acordo com o art. 53 da referida Constituição, o sistema tributário italiano é inspirado pelo critério da progressividade.

Oportuno mencionar que a doutrina italiana atual admite a progressividade dos impostos reais. Como assevera Russo, há uma certa relativização da distinção entre as duas categorias de impostos (reais e pessoais), sendo que o princípio da progressividade deve ser aplicado aos impostos pessoais, ainda que possam existir tributos reais ou objetivos com alíquota progressiva e, também, alguns tributos pessoais [exemplo: Imposto de renda de pessoa jurídica], aplicados com alíquotas proporcionais, por razões específicas. (MARTINS, 2012, p. 180).

Não se pretende aqui tecer longos argumentos sobre a possibilidade de os impostos reais serem progressivos, mas demonstrar um equívoco na aplicação do direito comparado por parte do STF, o qual ignorou o contexto italiano acerca da progressividade dos impostos reais e desconsiderou que, no texto constitucional brasileiro, não há vedação expressa à progressividade.

Em verdade, o que se vê no julgamento em questão é uma completa inobservância da metodologia necessária à aplicação do direito comparado. Utilizou-se o argumento estrangeiro como autoridade, o que, nas palavras de Giacomuzzi (2010, p. 147), demonstra uma “vassalagem cultural do direito brasileiro”, que costuma enaltecer

exageradamente o que vem de fora. Vê-se que houve desprezo pelo cenário que envolvia aquele posicionamento forâneo, bem como pelo sistema constitucional pátrio.

Após o referido julgado, que declarou a inconstitucionalidade da alíquota progressiva do IPTU em razão do valor venal do imóvel, houve a edição da Emenda Constitucional nº 29, de 2000, que alterou o art. 156, §1º da CF para admitir explicitamente esse tipo de progressividade.

Ainda hoje não há pacificidade na doutrina acerca da progressividade de impostos reais, e essa dúvida pode ser atribuída ao erro cometido na importação da doutrina italiana, que acabou por ocasionar uma confusão no direito pátrio que nem sequer existe no país de origem do entendimento importado, ocorrendo no direito italiano diversos exemplos de impostos reais progressivos, como a *imposta de registro* (GIACOMUZZI, 2010).

4.2 Delegação legislativa no direito comparado

Em alguns julgados, o Pretório Excelso julgou leis que conferiam certa discricionariedade ao Poder Executivo em matéria tributária. A questão central estava em decidir se cuidavam de delegações legislativas, às quais não são permitidas na ordem constitucional brasileira, ou de mero exercício de poder regulamentar.

A respeito da diferença entre os conceitos de delegação legislativa e poder regulamentar delegado, cabe citar trecho do voto do ministro Celso de Mello, no julgamento do RE 154.273-0/SP:

Impende relembrar, neste ponto, o sempre douto magistério do eminente Min CARLOS VELLOSO para quem, *verbis*:

Delegação legislativa não deve ser confundida, no sistema constitucional brasileiro, com poder regulamentar. A delegação legislativa propicia a prática de ato normativo primário, de ato com força de lei, enquanto poder regulamentar, na Constituição brasileira, é ato administrativo, assim ato secundário, porque, na ordem jurídica brasileira, o regulamento é puramente de execução (CE, art. 84, TV). Quer dizer: o regulamento brasileiro não inova na ordem jurídica. Quando muito, pode-se falar, no nosso sistema constitucional, no regulamento delegado ou autorizado, *intra legem*, que não pode, entretanto, ser elaborado *praeter legem*. (BRASIL, 1996).

O sistema constitucional brasileiro admite apenas o poder regulamentar exercido pelo Poder Executivo e não a delegação legislativa. Assim, o Poder Executivo, por meio de decreto, deve agir dentro das balizas fornecidas pela legislação e em questões referentes à execução.

No que se refere a indelegabilidade de atribuição legislativa, bem como ao princípio da separação dos poderes corrente no Brasil, a tendência do STF é de reprimir delegações legislativas que não observem o processo legislativo constitucional. Por outro lado, em relação à competência regulamentar do Executivo, há uma disposição do STF para flexibilizar a indelegabilidade, legitimando certas delegações legislativas a regulamentos (ROSENBLATT, 2005, p.110-111).

No voto do ministro Carlos Velloso, houve referência direta a precedentes da Suprema Corte dos Estados Unidos como parte da fundamentação, conforme trecho abaixo transcrito.

Tem-se, no caso, delegação regulamentar legítima, de que resulta regulamento delegado, ou autorizado, *intra legem*, sem quebra do padrão jurídico posto na lei. [...]. Em outro trabalho que escrevi sobre o tema “Do Poder Regulamentar” em “Temas de Direito Público” citado, págs. 419 e segs. registrei que esse tipo de regulamento, o regulamento delegado ou autorizado, é o que a Suprema Corte americana tem permitido, sem embargo de consagrar a Constituição dos EUA de 1787 a separação dos Poderes e estabelecer, expressamente no seu art. 1º Sec. I, que [...] Todos os poderes legislativos conferidos por esta Constituição serão confiados a um Congresso dos EUA, composto de um Senado e de uma Câmara de Representantes. (BRASIL, 1996).

Observa-se que, na menção ao entendimento jurisprudencial norte-americano, não há qualquer referência ao sistema jurídico vigente naquele país, que se limita a informar que a separação dos poderes é um princípio constitucional americano. Faz-se um paralelo com o que ocorre no Brasil, e que, se naquele ordenamento seria possível o regulamento delegado, conseqüentemente, no Brasil também seria. Não é demais lembrar que o sistema jurídico americano é o *Common Law*, o qual possui características peculiares, distintas das encontradas no *Common Law* britânico, sobretudo em relação à separação dos poderes. Ademais, o federalismo e sistema de separação dos poderes dos EUA e Brasil são diversos.

[...], o constitucionalismo norte-americano, no que se refere ao relacionamento entre os três poderes, visualizou no Legislativo, e não no Executivo ou no Judiciário, uma vocação de expansionismo e usurpação dos demais poderes. Assim, uma vez emancipadas, a nova federação cuidou de coibir os excessos do Poder Legislativo.

A filosofia política norte-americana, assim, diverso da Inglaterra e da França, que sacralizaram o Poder Legislativo e a lei, limitou a atividade do legislador. Em relação ao Presidente da República, houve um fortalecimento dos poderes, tendo em vista, principalmente, as questões relativas à proteção em caso de guerras.

[...]. Os *Founding Fathers*, então, entenderam que o Poder Legislativo é que está propenso à expansão e intromissão nos demais poderes. O fortalecimento do Poder Executivo foi uma das alternativas encontradas para diminuir a possibilidade de usurpação de funções pelo Congresso. Por essas razões, é que eles não se preocuparam em estabelecer preceito proibitivo expresso da delegação legislativa, na Constituição dos Estados Unidos. (ROSENBLATT, 2005, p. 110-111).

Observa-se que citar um entendimento derivado do ordenamento americano para legitimar atos do Poder Executivo que extrapolariam sua esfera de atuação é desacertado e perigoso, visto que todo o aparato estatal estadunidense é organizado para dar maior liberdade ao Executivo em relação ao Legislativo do que no ordenamento brasileiro. Sendo assim, está-se diante de nítido exemplo em que se aplica um entendimento jurisprudencial ou doutrinário estrangeiro para solucionar uma questão do direito interno sem, contudo, fazer uso de uma metodologia adequada, compromissada com o aperfeiçoamento da aplicação do direito pátrio.

Outro exemplo é o RE 290.079-0/SC (BRASIL, 2003), no qual foi discutida a constitucionalidade da contribuição ao salário-educação, que teve alíquotas estabelecidas por ato do Poder Executivo, no regime anterior à Constituição de 1988.

Também nesse caso, enfatiza-se trecho do voto do ministro Carlos Velloso, que fundamenta seu posicionamento, novamente, com argumentos emprestados da Suprema Corte dos Estados Unidos:

Estou, entretanto, que o §2º do art. 10 do DL 1.422/75 não contém regra de delegação pura, situando-se a norma ali inscrita no campo da regulamentação, atribuição que era e é atribuída ao Poder Executivo (CP/67, art. 81, 111; CF/88, art. 84, IV), na linha de que o Estado moderno requer a adoção de técnicas de administração, dado que conforme lecionou, na Suprema Corte americana, o Juiz Frankfurter, registra Bernard Schwartz, “ao referir-se à separação dos poderes, as exigências práticas do Governo impedem a sua aplicação doutrinária, pois estamos lidando com aquilo a que Madison chamava uma ‘máxima política e não uma regra de lei técnica.’ (Frankfurter, “*The Public and its Government*” (1930), pág. 77; Bernard Schwartz, “Direito Constitucional Americano” Forense, págs. 349-350).

[...] sob o pálio da Constituição americana de 1787, a velha Constituição da Filadélfia, que não admite a delegação, a Suprema Corte norte-americana tem admitido a legislação pelo Executivo, em termo de regulamentação, como técnica de administração, desde que observados os seguintes critérios: a) a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso; b) o Congresso fixa *standards* ou padrões que limitam a ação do delegado; c) razoabilidade da delegação.

No controle de constitucionalidade da norma regulamentar, a Suprema Corte verifica a observância dos padrões mencionados.

Deixar por conta do Executivo estabelecer normas, em termos de regulamento, regulamento que não pode ir além do conteúdo da norma regulamentada, é medida que se adota tendo-se em linha de conta as necessidades da administração pública na realização do interesse coletivo, do interesse público. Aqui, a lei, conforme vimos, fixou os padrões, condicionando e limitando o Executivo no estabelecimento da alíquota do salário-educação, impondo-se, no caso, a atividade regulamentar, tendo em vista a impossibilidade de a lei fixá-la, adequadamente. (BRASIL, 2003).

Observa-se que, mais uma vez, o STF utilizou-se de parâmetros descontextualizados para legitimar uma delegação legislativa que parece eivada de inconstitucionalidade, sem uso adequado do método comparativo.

4.3 Quebra de sigilo bancário pelo Fisco e o direito comparado

O tema em discussão era a possibilidade de a administração tributária ter acesso a informações bancárias do contribuinte sem a necessidade de ordem judicial prévia. Nele destaca-se o seguinte trecho do voto do Min. Celso de Mello:

O eminente Professor ARNOLDO WALD, em precisa abordagem do tema (“Caderno de Direito Tributário e Finanças públicas” vol. 1/206, 1992, RT), expendeu lúcidas considerações a respeito dessa questão, destacando a essencialidade da tutela constitucional na proteção político-jurídica da intimidade pessoal e da liberdade individual:

[...]. Efetivamente, as Constituições Brasileiras anteriores à de 1988, não só não asseguravam o direito à privacidade como também, quando tratavam do sigilo, limitavam-se a garanti-lo em relação à correspondência e às comunicações telegráficas e telefônicas, não se referindo ao signo em relação aos papéis de que tratam a Emenda nº IV à Constituição Americana, a constituição Argentina e leis fundamentais de outros países. Ora, foi em virtude da referência aos papéis que tanto o direito norte-americano quanto o argentino concluíram que os documentos bancários tinham proteção constitucional. (BRASIL, 2011a).

O ministro Celso de Mello cita o direito norte-americano e o argentino para fundamentar seu posicionamento quanto à proteção constitucional do sigilo bancário em oposição ao acesso do fisco sem ordem judicial às informações bancárias do contribuinte. Porém, nos Estados Unidos, não há sigilo referente à administração tributária; pelo contrário, há livre acesso do fisco aos dados financeiros dos contribuintes. Nesse caso, há claro desprezo pela metodologia funcional do direito comparado, pois

não foi observado que a regra do direito americano acerca da proteção constitucional de documentos bancários não tem a função de afastar o acesso do fisco sem ordem judicial antecedente.

Ressalte-se que, em 2010, foi editado nos Estados Unidos o “Ato de Conformidade Tributária de Contas Estrangeiras” – *The Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), lei norte-americana que se encontra regulamentada nas Seções 1471 a 1474 do Capítulo 4 do Código Tributário Norte-Americano e que foi sancionada no dia 18 de março de 2010, com validade a partir de janeiro de 2014, segundo a qual, as instituições estrangeiras financeiras, ou não, que detenham dados bancários de cidadãos estadunidenses devem fornecê-los à administração tributária americana.

Veja-se que, apesar de a Constituição americana dispor sobre o sigilo bancário, este não se aplica à administração tributária, a qual recebe informações diretamente das instituições de fora do país, mediante acordos internacionais bilaterais. Frise-se ainda que, conforme explica Monteiro (2014), nos Estados Unidos, qualquer operação bancária que envolva montante superior a US\$10.000,00 (dez mil dólares) deve ser imediatamente comunicada ao Tesouro, imposição, aliás, semelhante a do art. 5º, §2º, da Lei Complementar nº. 105/2001.

Observa-se a incoerência interna da referência estrangeira, visto que o voto foi pela impossibilidade do acesso do fisco às informações de movimentação financeira do contribuinte, mas fundamentado na legislação de um Estado que admite abertamente o livre acesso da administração tributária aos dados bancários dos contribuintes.

4.4 A extensão de benefício fiscal para mitigar dispositivo anti-isonômico

Após exemplos nos quais a metodologia de aplicação do direito comparado foi negligenciada pelo STF, menciona-se um julgado em que o direito comparado foi utilizado adequadamente pelo referido tribunal, sendo modelo para próximas incursões no campo da comparística.

No RE 405.579/PR (BRASIL, 2011b), foi discutida a possível extensão às empresas meramente importadoras de pneus do benefício previsto no art. 5º da Lei 10.182/2001, o qual assegura a redução do imposto de importação para empresas produtoras.

O debate girou em torno da adequação do dispositivo legal ao princípio da isonomia (art. 150, II da CF). O acórdão foi proferido no sentido de que houve violação à isonomia tributária por parte da lei em questão, mas isso não autorizaria o Poder Judiciário a ampliar o incentivo fiscal como legislador positivo.

O ministro Gilmar Mendes, vencido no referido julgamento, defendeu, em seu voto, a possibilidade de o Judiciário enfrentar a ausência de isonomia tributária da lei federal, ampliando o benefício aos contribuintes que se encontrassem em situação semelhante, devido à insuficiência da declaração de nulidade da lei anti-isonômica. Para isso, fundamentou sua decisão em doutrina italiana e precedentes do Tribunal Constitucional alemão, fazendo um exame acurado dos elementos estrangeiros utilizados para comparação.

A experiência das Cortes Constitucionais europeias – destacando-se, nesse sentido, a Corte Costituzionale italiana (Cf. MARTÍN DE LA VEGA, Augusto. La sentencia constitucional en Italia. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2003) – bem demonstra que, em certos casos, o recurso às decisões interpretativas com efeitos modificativos ou corretivos da norma constitui a única solução viável para que a Corte constitucional enfrente a inconstitucionalidade existente no caso concreto, sem ter que recorrer a subterfúgios indesejáveis e soluções simplistas como a declaração de inconstitucionalidade total ou, no caso de esta trazer consequências drásticas para a segurança jurídica interesse social, a opção pelo mero não conhecimento da ação. (BRASIL, 2011b).

O ministro Gilmar Mendes entendeu ser possível o STF solucionar um caso da anti-isonomia de dispositivo legal sem declarar a mera nulidade da norma, visto que excluiria o benefício de todos os contribuintes, enquanto que a mudança na interpretação apenas acrescentaria aqueles que foram injustamente deixados à margem do benefício. A essa interpretação dá-se o nome de decisão manipulativa de efeitos aditivos.

Para embasar a adequação da decisão manipulativa de efeitos aditivos, a qual o ministro entendeu ser acertada e a que traria a melhor solução ao caso concreto, buscou experiências estrangeiras que a corroborassem.

Em inúmeros casos, atinentes às leis tributárias e a diplomas concessivos de benefícios sociais, tem-se valido o Tribunal Constitucional alemão do *topos* liberdade de conformação do legislador (Gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit) para declarar a inconstitucionalidade sem a pronúncia da nulidade [BVerfGE 23, 1 (10); 25, 101 (110); 28, 227 (242 e s.); 33, 90 (105 e s.); 33, 106 (114 e s.); 45, 104 (114); 51, 1 (9 e s.); 61, 319 (320, 356, e s.); 62, 256 (288 e s.)]. (BRASIL, 2011b).

Não se pretende valorar o argumento do ministro Gilmar Mendes, mas analisar como ele usou o direito comparado para fundamentar sua decisão. Ele não se limitou a citar trechos descontextualizados, mas fez menção a inúmeros precedentes alemães

em que a decisão manipulativa de efeitos aditivos havia sido adotada, e fez paralelos com o direito pátrio e com decisões do próprio STF que sugeriam que a teoria não implicaria mitigação do princípio da separação dos poderes. Sendo assim, não se tratou de mero transplante de entendimentos estrangeiros aleatórios, mas de efetiva análise comparada.

5 Conclusão

A pesquisa identifica a relevância do método comparativo para a atividade interpretativa dos tribunais constitucionais, já que o direito estrangeiro se tornou rica fonte de consulta para solucionar controvérsias internas. Isto decorre da globalização, que facilitou o acesso aos ordenamentos jurídicos estrangeiros, além de aproximar as ordens constitucionais globais validando a ideia de Peter Häberle de estado cooperativo.

Percebe-se ainda que, apesar da aproximação entre regras jurídicas de diversos organismos estatais, no tocante ao direito tributário, algumas ressalvas aplicam-se, em decorrência do caráter muito particular desse ramo do direito, demandando um comprometimento especial do intérprete no uso do direito comparado, a fim de rechaçar desequilíbrios na relação jurídica entre fisco e contribuintes.

Considerou-se, também, que o direito comparado, como ciência, exige uma abordagem metodológica rigorosa para que seja aplicado adequadamente no ordenamento jurídico destinatário; caso contrário, incorre-se em regressões interpretativas que fazem o caminho inverso do que se pretende, que é a evolução da ciência do direito e jamais seu retrocesso. Há o perigo, ademais, de implicar-se em contradições internas e externas, ou seja, entre o entendimento importado e a própria conclusão da decisão, ou ainda, em relação a decisão e o ordenamento jurídico pátrio como um todo, respectivamente.

Sendo assim, observou-se que no que diz respeito ao STF, há um considerável quantitativo de decisões em matéria tributária que utilizam o argumento comparado para fundamentar o posicionamento dos magistrados; nada obstante, no tocante a fidelidade metodológica, detecta-se certa negligência.

Apurou-se que há uma grande incidência de transplantes jurídicos, referências a argumentos estrangeiros culturalmente, juridicamente e historicamente descontextualizados, que, ao invés de trazer progresso e frescor ao direito pátrio, acarretam em incompatibilidades, decisões mal fundamentadas e citações aleatórias, esvaziadas de coerência, situações que foram visualizadas nos exemplos trazidos à baila.

Conclui-se, portanto, que o STF tem uma importante missão pela frente, a de conscientizar-se sobre o direito comparado e a necessidade de zelo e rigor metodológico no seu emprego. A citação de argumentos importados não deve ocorrer como alegoria para sugerir erudição, mas quando existir uma lição do direito estrangeiro para o direito pátrio e quando o exemplo alheio puder acudir o direito nacional, sempre em busca do aperfeiçoamento interpretativo pelas abordagens diferentes sobre um mesmo tema.

6 Referências

ARNOLD, Brian. The Canadian General Anti-Avoidance Rule. In: COOPER, G. S. (ed.). **Tax Avoidance and the Rule of Law**. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1997.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 1º ago. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 154.273-0/SP**. Relator: Min. Marco Aurélio, em 14 jun. 1996. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211829>>. Acesso em: 10 set. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 153.771-0/MG**. Relator: Min. Carlos Velloso, em 5 set. 1997. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>>. Acesso em: 10 set. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 290.079-0/SC**. Relator: Min. Ilmar Galvão, em 4 abr. 2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260149>>. Acesso em: 20 set. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Cautelar nº 33/PR**. Relator: Min. Marco Aurélio, em 10 fev. 2011a. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618868>>. Acesso em: 21 set. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 405.579/PR**. Relator: Min. Joaquim Barbosa, em 3 ago. 2011b. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1995885>>. Acesso em: 24 set. 2016.

BULOS, Uadi Lamêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Weliton. Direito Comparado. Método ou Ciência? **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 45, n 180, out./dez. 2008, p. 139-145.

CASTRO JR., Osvaldo Agripino de. A relevância do Direito Comparado e Direito e Desenvolvimento para a reforma do sistema judicial brasileiro. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, ano 41, n. 163, jul./set. 2004, p. 51-68.

CURY, Paula Maria Nasser. Métodos de Direito Comparado: desenvolvimento ao longo do século XX e perspectivas contemporâneas. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito** (RECHTD), São Leopoldo, ano 2, n. 6, p. 176-185, 2014.

GARBARINO, Carlo. Comparative Taxation and Legal Theory: The Tax Desing Case of the Transplant of General Anti-Avoidance Rulse. **Theoretical Inquiries in Law**, n. 11, Jul./2010.

GIACOMUZZI, José Guilherme. Nota Crítica sobre a Interpretação Constitucional e Mau Uso do Direito Comparado no Caso da Progressividade Tributária: nova chance ao Supremo Tribunal Federal afirmar sua legitimidade política. **Revista do Ministério Público do RS**, n. 65, p. 139-152, 2010.

HÄBERLE, Peter. **El Estado Constitucional**. Cidade do México: Universidad Nacional Autónoma De México, 2003.

_____. **Estado Constitucional Cooperativo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

HORBACH, Carlos Bastide. 2012. Referências Estrangeiras São Constante no STF. **Revista Consultor Jurídico**. 2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-nov-10/observatorio-constitucional-referencias-estrangeiras-sao-constante-stf>>. Acesso em: 15 ago. 2016.

LIVINGSTONE, Michael A. Law, Culture and Anthropology: On the Hopes and Limits of Comparative Tax. **Canadian Journal of Law and Jurisprudence**, v. XVIII, n. 1, 2005.

MARTINS, Urá Lobato. Progressividade fiscal do ITBI e do ITCMD à luz do princípio da capacidade contributiva e da teoria do direito como integridade de Dworkin. **Revista do Curso de Direito da FSG**, Caxias do Sul, ano 6, n. 12, jul./dez. 2012, p. 177-192. Disponível em: <<http://ojs.fsg.br/index.php/direito/article/viewFile/757/657>>. Acesso em: 11 ago. 2016.

MENDES, Gilmar Ferreira; VALE, André Rufino do. O pensamento de Peter Häberle na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Observatório da Jurisdição Constitucional**. Brasília: IDP, Ano 2, 2008/2009.

MIRANDA, Napoleão. Globalização, soberania nacional e direito internacional. *Revista CEJ*, Brasília, n. 27, out./dez. 2004, p. 86-94. Disponível em: <<http://www.jf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/view/638/818>>. Acesso em: 16 nov. 2018

MONTEIRO, Camila de Carvalho. Quebra de Sigilo Bancário pela Administração Tributária: Análise da Constitucionalidade do Tema à Luz dos Princípios Constitucionais. **Conteúdo Jurídico**, Brasília, 10 jun. 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.48535&seo=1>>. Acesso em: 12 set. 2016.

MÖSSNER, Jörg M. Why and How to Compare Tax Law. In: C. Sacchetto e M. Barassi (Eds.). **Introduction to Comparative Tax Law**. Itália: Rubbertino, 2008.

OLIVEIRA, Luciana Gualda e. Estudo Comparado de Sistemas Tributários. **Revista do Mestrado em Direito – UCB**, Brasília, v. 1, n. 2, p. 98-132, 2007.

PESSÔA, Leonel Cesarino. IPTU, Impostos Reais e Progressividade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Brasília, v. 13, n. 60, p. 93-99, 2005.

ROSENBLATT, Paulo. **Competência regulamentar no direito tributário brasileiro**: Estratégias de flexibilização da legalidade, delegações legislativas e controle judicial. Recife: Edição do autor, 2005.

_____. O Problema do (ou Ausência de) Método no Uso do Direito Tributário Comparado pelo STF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 222, 2014. Disponível em: <<http://www.pge.sc.gov.br/index.php/institucional/biblioteca/sumarios-periodicos-e-obras/janeiro-fevereiro-marco-e-abril-2014/596-564-revista-dialetica-de-direito-tributario-n-221-222-223-e-224-fev-mar-abr-e-maio-2014/file>>. Acesso em: 16 nov. 2018.

SAVIGNY, Friedrich Karl von. **Metodologia Jurídica**. Campinas: Edicamp, 2001.

THURONYI, Victor. **What Can We Learn From Comparative Tax Law?** In Tax Notes, 2008.

VALE, André Rufino do. O Argumento Comparativo na Jurisdição Constitucional. **Revista Consultor Jurídico**. 3 de maio 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-mai-03/observatorio-constitucional-argumento-comparativo-jurisdicao-constitucional>>. Acesso em: 18 ago. 2016.

XANTHAKI, Helen. Legal Transplants in Legislation: Defunding the Trap. In: **International and Comparative Law Quarterly**, v. 57, julho 2008. Disponível em: <<https://www.cambridge.org/core/journals/international-and-comparative-law-quarterly/all-issues>>. Acesso em: 16 nov. 2018.