

UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE - UFCG
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS – CCJS
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO

MAYARA RODRIGUES

A IMPREVISIBILIDADE DA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA NA SEARA
TRIBUTÁRIA

SOUSA

2014

MAYARA RODRIGUES

A IMPREVISIBILIDADE DA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA NA SEARA
TRIBUTÁRIA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Bacharelado em Ciências Jurídicas e Sociais - do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande, como exigência parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador(a): Prof. Eduardo Jorge Pereira de Oliveira

SOUZA

2014

MAYARA RODRIGUES

A IMPREVISIBILIDADE DA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA NA SEARA
TRIBUTÁRIA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Bacharelado em Ciências Jurídicas e Sociais - do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande, como exigência parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador(a): Prof. Eduardo Jorge Pereira de Oliveira

Data da Aprovação: ____/____/____.

Banca Examinadora:

Orientador(a): Prof. Eduardo Jorge Pereira de Oliveira

Examinador (a) interno

Aos meus pais,

Aos meus irmãos,

À minha avó Neusa, que descansa em paz, no reino de Deus.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por sempre ter me dado a força que eu necessitava, quando tudo parecia sem solução, ou desesperador;

Aos meus pais, Maria Jose e Edilson, por terem me apoiado nessa árdua batalha, dando-me o suporte crucial para que eu não me deixasse abater e ensinando-me valores éticos e morais.

Aos meus irmãos, Felipe e Felícia, pela compreensão para comigo nos momentos de angustia e pelos abraços carinhosos nos instantes de agonia.

Às amigas, Alick, Denise, Emanuela, Eva, Geisa, Lígia, Lorena, Paula, Maiara, Natana, Tatiane e Thaynara pelos cinco anos de amizade, companheirismo os quais criaram verdadeiros laços de fraternidade.

Aos amigos Annaiara, Clebianne, Acácio e Lucas Macário, pelas palavras de afeto quando eu mais precisei.

Aos professores Anrafel e Márcio Flávio, por fazerem brotar em mim, o amor pelo Direito Tributário e despertado o fascínio pelo magistério.

Ao estimado professor Eduardo Jorge, homem honesto e íntegro e de inteligência ímpar, que aceitou o desafio de me orientar por um ramo do direito diferente do que está acostumado. Obrigada pelas palavras de incentivo. Tê-lo como orientador foi, para mim, uma honra imensurável.

Ademais, a todos que participaram dessa conquista e que, direta ou indiretamente, contribuíram para o meu recrudescimento pessoal e acadêmico, muito obrigada.

Ninguém deve pensar não haver dito nada de novo, pois que a novidade está na disposição da matéria; e que os mesmos pensamentos, dispostos diferentemente, formam outro corpo do discurso; como as palavras formam outros pensamentos, segundo sua diferente disposição.

Filósofo Blaise Pascal

LISTA DE ABREVIações

CF- Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS- Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço

IPEA-Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

PIB – Produto Interno Bruto

IDH – Índice de Desenvolvimento Humano

RESUMO

Hodiernamente sabe-se que o direito está estritamente ligado à ciência da economia, tanto que, para a doutrina, o judiciário passou a ser considerado como uma instituição econômica, dando chances para as discussões sobre o aperfeiçoamento da atuação do judiciário, nas questões que envolvem um significativo vulto de dinheiro. Para uma melhor compreensão, é importante retomar esses debates, focando na tributação, expondo como o direito positivo e a estrutura do sistema judicial podem trazer inúmeros e graves prejuízos para o sujeito passivo da relação tributária, qual seja o contribuinte, além de averiguar a maneira pela qual a forma de como o texto legal é interpretado pelo magistrado pode imiscuir-se nas decisões de suas sentenças, seja no tribunal singular ou colegiado, a ponto de concorrer para o recrudescimento da imprevisibilidade da jurisprudência no ramo do direito tributário. Ademais, pode-se detectar o que o Poder Legislativo e o Poder Judiciário tem feito para amenizar tamanha inconstância jurisprudencial. Este trabalho será realizado através do método indutivo, de estudo de casos e bibliográfico.

Palavras-Chave: Direito Tributário. Judiciário. Economia. Imprevisibilidade. Jurisprudência.

ABSTRACT

Nowadays, knows that the law is closely connected with the science of economy, so that for the doctrine, the judiciary came to be considered like an economic institution, giving chances to the discussions about on improving the performance of the judiciary, in the questions involving a significant money's volume. For a better understanding, it is so important to retake these debates, focusing on the taxation, exposing how the positive Law and the structure of the judiciary system can bring so many and serious losses to the tax payer and to verify the way in which the form of the legal text as interpreted by the magistrate can interfere in the decisions of their sentences, whether singular or collegiate court, as to aid for the increase of the unpredictability of jurisprudence on the Tributary Law. Besides, it's possible detect what the Legislative and Judiciary have been done to soften the jurisprudential inconstancy. This work will be realized through inductive, study of cases and bibliographic.

Keywords: Tributary Law. Judiciary. Economy. Unpredictability. Jurisprudence.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 ANÁLISE HISTÓRICA E PRINCIPOLÓGICA DO SISTEMA JUDICIÁRIO BRASILEIRO	14
2.1 Aristóteles e a Separação das Funções Estatais	14
2.2 A Jurisdição e Seus Fatores Principiológicos	18
2.3 Civil Law Versus Common Law: O Impacto na Estrutura Judiciária Brasileira	23
2.4 A Influência da Economia no Judiciário e a Relevância Econômica da Justiça Tributária	27
3 A INCOAÇÃO DA IMPREVISIBILIDADE: A INTERPRETAÇÃO DO TEXTO JURÍDICO	31
3.1 Uma Visão Bobbiana Do Normativismo de Kelsen	31
3.2 Interpretação Positivista Da Jurisprudência	34
3.3 Direito Tributário: Uma Interpretação Econômica	36
3.4 O Percurso Dos Sentidos Da Interpretação Jurídica Da Norma Jurídica Tributária	38
3.5 Comutação Jurisprudencial Em Direito Tributário E A Imprevisibilidade Consequencial	41
4 A IMPREVISIBILIDADE DA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA NA SEARA TRIBUTÁRIA	46
4.1 Casos Práticos de Instabilidade Jurisprudencial Tributária	46
4.1.1 RECOLHIMENTO DO ISS: DEFINIÇÃO DA LOCALIDADE.	47
4.1.2 O ENVOLVIMENTO DOS SUJEITOS DO ARTIGO 135, III, DO CTN, NO TOCANTE À RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.	48
4.1.3 DÉBITO TRIBUTÁRIO PARCELADO: INCIDÊNCIA OU NÃO DE MULTA.....	51
4.1.4 A CELEUMA JURISPRUDENCIAL DA DENUNCIA ESPONTÂNEA: A CONFUSA INTERPRETAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART.138, CTN.	54
4.1.5 REPETIÇÃO DA COBRANÇA DO ICMS: LEGITIMIDADE ATIVA E INCONSTÂNCIA DA JURISPRUDÊNCIA QUANTO A TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS CONCEDIDOS DE ENERGIA ELÉTRICA E DEMANDA CONTRATADA.....	59
4.1.6 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: A TESE PRESCRICIONAL DO “CINCO MAIS CINCO”	64
4.2 O Julgamento Desses Casos: Como São Fundamentados	66

4.3 A Emenda Constitucional nº 45 e a Inovação Da Súmula Vinculante.....	70
5 CONCLUSÃO	74
REFERENCIAS.....	76

1 INTRODUÇÃO

Hodiernamente, o Poder Judiciário não pode tão somente ser visto como um julgador de conflitos, como uma instituição jurídica, mas também, como uma instituição econômica, principalmente, quando se trata de matéria tributária. A própria tributação pode vir a sofrer influências negativas, tanto do sistema judiciário brasileiro, como do próprio direito positivo e isso reflete, diretamente, na economia.

Uma das “influências negativas” é a instabilidade das jurisprudências brasileiras, que em um dado momento, condena uma arbitrariedade dos órgãos fiscais e, posteriormente, o ratifica. Ou seja, quem não é devedor, passa a ser.

Essa instabilidade, concomitantemente, com a sua incapacidade de proteger com veemência, os direitos de propriedade, acaba por não incentivar investimentos financeiros, tanto estrangeiros como nacionais, no Brasil, congelando, assim, qualquer possibilidade de crescimento econômico.

O presente trabalho torna-se relevante, por analisar essa matéria em um Estado, cuja carga tributária está entre as 30 maiores do mundo, consoante o “Estudo sobre a Carga Tributária/PIB x IDH”, do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário.¹

Diante do exposto, a pesquisa quer aduzir que o Judiciário, como instituição econômica e não tão somente jurídica, deve se preocupar com os reflexos econômicos, das decisões judiciais, competindo aos magistrados este cuidado, em suas decisões.

Ademais, buscar-se-á responder as seguintes problemáticas, a interpretação jurídica pode interferir para a instabilidade das jurisprudências brasileiras? Essa instabilidade se torna mais gravosa quando se trata de direito tributário? Quais os prejuízos podem advir dessa imprevisibilidade? O que o judiciário e o legislativo pode fazer para inibir este fenômeno? As súmulas seriam uma hipótese solucionadora?

O objetivo geral da pesquisa é analisar a imprevisibilidade da jurisprudência brasileira na seara tributária.

¹ Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Cálculo do IRBES (Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade). Estudo sobre a Carga Tributária/ PIB x IDH.

Os objetivos específicos são diagnosticar se a estrutura do ordenamento jurídico brasileiro influenciou de modo negativo, para as celeumas tributárias, detectar como o judiciário pode interferir na economia, identificar como as decisões conflitantes transcendem o jurídico e refletem no âmbito financeiro, avaliar não tão somente os aspectos jurídicos, mas também os econômicos e políticos e seus efeitos, esclarecer, através dos casos práticos, como a instabilidade da jurisprudência na seara tributária acontece na prática judicial.

O método de abordagem é o indutivo, pois parte de cada caso prático, de cada decisão conflitante, para admitir a tese de que as jurisprudências tributárias brasileiras são inconstantes. No tocante ao método de procedimento e de pesquisa, far-se-á uso, respectivamente, do estudo de casos, analisando casos específicos e que evidenciam essa imprevisibilidade e do bibliográfico.

O presente trabalho monográfico pretende mostrar o Poder Judiciário como uma instituição econômica, cuja ineficiência desestimula investimentos estrangeiros no país e, por conseguinte, exige uma maior preocupação com a repercussão econômico-financeiro de suas decisões. Além de detectar quais os fatores que geram a imprevisibilidade e buscar soluções pertinentes para findar essa inconstância ou métodos paliativos para amenizar os seus efeitos negativos.

No primeiro capítulo, far-se-á um apanhado histórico sobre o sistema jurisdicional brasileiro, a fim de compreender como a formação inicial contribuiu para a estrutura de hoje. A influência do *civil law* e do *commom law* e dos princípios, no ordenamento jurídico pátrio, além da influência da economia no judiciário e sua importância para o direito tributário.

No segundo capítulo, elaborar-se-á um paralelo das visões de Norberto Bobbio e Hans Kelsen, com o intuito de identificar quais os motivos que induzem à instabilidade, averiguar-se-á se a interpretação do magistrado é um fator contribuinte.

No terceiro e último capítulo demonstrar-se-á como a instabilidade acontece na prática e como o judiciário e o legislativo estão atuando para solucionar esse dilema.

2 ANÁLISE HISTÓRICA E PRINCIPIOLÓGICA DO SISTEMA JUDICIÁRIO BRASILEIRO

Em face da linha tênue que separa direito e economia, é válido analisar o Poder Judiciário em sua origem. Desse modo, serão apresentados aspectos históricos sobre a separação dos poderes e fatores principiológicos que abarcam o judiciário.

2.1 Aristóteles e a Separação das Funções Estatais

O princípio da separação dos poderes é retratado na Constituição Federal de 1988, no seu artigo 2º: “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”²

Aristóteles foi um dos primeiros a discutir a necessidade de uma organização estatal e refletiu sobre o tema, em sua obra “A Política”. Nela, não há uma distinção das divisões dos poderes, nos termos em que a doutrina jurídica está acostumada, qual seja: executivo, legislativo e judiciário.

Aristóteles visualiza na pluralidade de agentes envolvidos no governo da Polis, uma forma inibidora da opressão de um grupo social sobre o outro. Assim, a participação de todos os grupos sociais, que constituem a Polis, seria o que hoje, denomina-se de Nação. Ademais, o filósofo grego trata da separação das funções estatais e a forma como elas se constituem.

Todavia, a figura da separação dos poderes pode ser associada à seguinte passagem:

Tornamos agora a essas diversas formas de um modo geral e separadamente, para cada uma delas remontando ao princípio que lhe é próprio. Há em todo o governo três partes nas quais o legislador sábio deve consultar o interesse e a conveniência particulares. Quando elas são bem constituídas, o governo é forçosamente bom, e as diferenças existentes entre essas partes constituem os vários governos. Uma dessas três partes está

² BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

encarregada de deliberar sobre negócios públicos; a segunda é a que exerce a magistratura – e aqui é preciso determinar quais as que se devem criar, qual deve ser a sua autoridade especial, como se devem eleger os magistrados. A terceira é a que administra a justiça. A parte deliberativa decide soberanamente da guerra, da paz, da aliança, da ruptura dos tratados, promulga as leis, pronuncia a sentença de morte, o exílio, o confisco, examina as contas do Estado. É forçoso que todas as decisões sejam atribuídas aos cidadãos em geral, ou somente a alguns – a uma magistratura única, por exemplo, ou então a vários magistrados; ou estas a uns, aquelas a outros; ou umas a todos e outras a certo número de cidadão. Demais, o que está essencialmente conforme com o espírito da democracia, é conceder a todos o direito de decidir sobre tudo: aí está a igualdade a que o povo aspira sem cessar.³

Entretanto, seria um equívoco afirmar que Aristóteles foi o pioneiro do que hoje se entende por Estado. O filósofo observou a organização das diversas Polis e verificou na distribuição das funções, um meio de existir uma harmonia estatal, em seu interior, competindo ao bom legislador criar ordens para que diversos interesses de toda a comunidade fossem mais bem atendidos, de modo específico: uma parte seria voltada para a relação entre Estados, outra para administração e outra para a justiça.

Nicolau Maquiavel relatou em sua obra “O Príncipe”, que o ideal de separação dos poderes, na França, seria: o legislativo, na figura do parlamento, o executivo, na do rei e o judiciário independente.

Essa separação maquiavélica retirava do monarca as responsabilidades de intermediar as disputas entre poderosos e povo, incubindo ao judiciário, essa função. Ao usar o reino da França como paradigma, afirmou que:

Encontram-se nele numerosas boas instituições, das quais dependem a liberdade e a segurança do rei. A primeira delas é o parlamento e a autoridade que possui, pois o homem que organizou aquele reino, conhecendo de um lado, a ambição e a insolência dos poderosos, e julgando necessário pôr-lhes um freio à boca para corrigi-los, e, de outro, conhecendo o ódio do povo contra os grandes, motivado pelo medo, e querendo protegê-los, não permitiu que essa tarefa ficasse a cargo do rei, para desculpá-lo da acusação dos grandes quando favorecesse o povo, e do povo quando favorecesse os poderosos. Por isso, constituiu um terceiro juízo que fosse aquele que, sem responsabilidade do rei, deprimisse os grandes e favorecesse os menores. Essa organização não podia ser

³ ARISTÓTELES, *A Política*, 1298 a.

melhor, nem mais prudente, nem se pode negar que seja a melhor causa de segurança do rei e do reino. Pode-se daí tirar notável instituição; os príncipes devem encarregar a outrem da imposição das penas; os atos de graça, pelo contrário, só a eles mesmos, em pessoa, devem estar afetos.³⁴

Para o filósofo, essa divisão seria um recurso pelo qual o príncipe se utilizaria, a fim de evitar a revolta dos descontentes e, assim, conservar o Poder.

A noção de Separação de Poderes como teoria política surgiu com John Locke. Para ele, também eram três os poderes fundamentais para a existência de uma sociedade política: o Legislativo, o Executivo e o Federativo. Este seria o poder de firmar alianças e demais transações externas, além de ser o poder de guerra e paz. Deveria ser exercido, na maioria das vezes, juntamente com o Executivo e, raramente, executados por pessoas distintas. O Poder executivo, por sua vez, executaria as leis, fixadas pelo Legislativo e que tinha o intuito de zelar pela sociedade política e seus membros.

Em todos os casos, enquanto subsiste governo, o Legislativo é o Poder supremo, pois o que pode dar leis aos outros, deve ser a estes superior. E como o Legislativo não seria legislativo da sociedade senão pelo direito que possui de fazer leis para todo e qualquer membro da sociedade, regulando-lhes as ações e dando-lhes poder para executá-las, quando estas forem bem transgredidas, o Poder Legislativo necessita ser supremo, e todos os demais poderes, de quaisquer membros ou partes da sociedade dele derivam e a eles são subordinados.⁴⁵

O pensador inglês afirmava que o Poder Legislativo seria, assim, um poder supremo, o qual, os outros dois deveriam estar subordinados, com o fito de preservar a sociedade política.

A mais perfeita teoria sobre a Separação dos Poderes é atribuída ao filósofo iluminista Montesquieu, em “O Espírito das Leis”, na qual é cristalina a divisão dos poderes, em Executivo, Legislativo e Judiciário, nas mãos de diferentes pessoas, para que não houvesse concentração de poder e, assim, criar uma estabilidade do poder estatal.

⁴ MAQUIAVEL, Nicolau. **O Príncipe**. tradução de Brasil Bandecchi. 3.ed. São Paulo: Ícone, 2006.

⁵ LOCKE, John. Dois Tratados sobre o Governo. Tradução de Júlio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

Essas limitações eram cruciais para que não mais existisse a tirania do governante e, para isso, as coisas deveriam ser organizadas de modo que o poder limitasse o próprio poder. No instante em que este fosse utilizado de forma tirânica, cessaria qualquer forma de igualdade, visto que a tirania gera no indivíduo o sentimento de medo do tirano, e não há liberdade, onde há medo. Logo, “tudo então estaria perdido se o mesmo homem, ou o mesmo corpo de principais, ou o dos nobres, ou o do povo, exercesse estes três poderes: o de criar leis, o de executar as resoluções públicas e o de julgar os crimes e as querelas dos particulares”⁶.

Essa separação de poderes seria uma divisão de órgãos, para que pudessem realizar diferentes funções; seria um instrumento utilizado, pelo Estado, para delegar procedimentos jurídicos típicos e pré-ordenados distintos entre os órgãos relativamente separados. O poder é uno, as funções não.

José Afonso da Silva, explica de forma clara que o Estado tem sua vontade manifestada e realizada através de um conjunto de órgãos, o governo. Este também poderia ser classificado como um conjunto de órgãos supremos competente para exercer as funções do poder político.

O constitucionalista ensina que o Estado:

se manifesta mediante suas *funções* que são exercidas e cumpridas pelos órgãos do governo. Vale dizer, portanto, que o poder político, *uno, indivisível e indelegável*, se desdobra e se compõe de várias funções, fato que permite falar em distinção de funções, que fundamentalmente são três: a *legislativa*, a *executiva* e a *jurisdicional*.[...]Cumpra, em primeiro lugar, não confundir *distinção de funções do poder* com *divisão ou separação de poderes*.[...]A distinção de funções constitui especialização de tarefas governamentais à vista de sua natureza, sem considerar os órgãos que as exercem. [...]A *divisão de poderes* consiste em confiar cada uma das funções governamentais (legislativa, executiva e jurisdicional) a órgãos diferentes, que tomam os nomes das respectivas funções, menos o Judiciário. [...]Se as funções forem exercidas por um órgão apenas, tem-se *concentração de poderes*.⁷

Logo, o Estado desenvolve atividades fundamentais para realizar seus fins, as quais se dividem em: edição de normas gerais e abstratas, administração e

⁶ Op. cit. 2002, p. 164 e 165; 166.⁶

⁷ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 33ª ed, ver e atual. Malheiros, São Paulo.

solucionar lides fazendo uso do direito. Ou seja, respectivamente, as funções são legislativa, administrativa e jurisdicional.

2.2 A Jurisdição e Seus Fatores Principiológicos

O Estado é a mais conhecida forma de manutenção da ordem social nas complexas sociedades modernas. Essa manutenção é o seu objetivo social.

Para executar seu objetivo, lança regras de conduta que, em outras palavras, são o direito em si e cuja aplicabilidade é assegurada pela aceitação da sociedade mesmo que para isso, haja uma força impositiva, coercitiva e sancionadora estatal.

Hans Kelsen afirmava que o direito era uma ordem normativa que regulava sua própria criação e que as normas jurídicas se encontravam em níveis hierárquicos distintos, formando uma estrutura piramidal, variando entre gerais/abstratas e particulares/concretas.

Esse pensamento kelseniano afirmava só existir duas funções estatais: a de criar e a de aplicar a norma, preponderando uma sob a outra, a depender do ângulo de observação. A criação preponderava na legislação e aplicação, na jurisdição.

Ambas eram funções complementares, visto que para que uma norma fosse criada, seria necessário a aplicação de uma superior reguladora; em contrapartida, a aplicação de uma norma é resultado da criação de uma outra, hierarquicamente, inferior.

Somente a constituição, para Kelsen, como norma primeira de um ordenamento jurídico, é a criação pura de norma, e a execução é a aplicação pura, uma vez que o *dever-ser*, se transforma em *ser*. Ou seja, a norma se concretiza e se tem fim o processo de solidificação normativa.

Isto posto, o direito é um conjunto de regras que tem como finalidade disciplinar as relações, as condutas sociais. Para isso, exige que as pessoas se enquadrem ao que fora, previamente, estabelecido na norma.

Para conseguir essa efetividade, o Estado se utiliza de uma instância intérprete e aplicadora da norma, de forma coercitiva e em caráter definitivo,

atendendo, assim, aos valores de certeza e segurança jurídica, cruciais para a estabilidade social. Essa instância é a jurisdição.

Essa interpretação e aplicação são realizadas por meio de princípios que norteiam a ordem jurisdicional, tais como o da isonomia entre as partes, do devido processo legal e do contraditório e que são de fundamental importância para responder algumas indagações, a exemplo do que gera a imprevisão jurisprudencial no ramo do direito tributário.

O princípio da igualdade jurisdicional deve ser observado no sentido de impedir o juiz de fazer distinção entre situações idênticas, no instante em que aplica a lei; ou como vedação ao legislador de editar leis que possibilitem tratamento igual a situações desiguais, ou vice-versa, por parte da Justiça.

O primeiro sentido condena os juízos e tribunais de exceção e prevê foros privilegiados para julgamento no Supremo Tribunal Federal (art 102,I,b, CF/88)⁸, no Superior Tribunal de Justiça (art 105, I, a, CF/88)⁹ e Tribunais de Justiça (art 29, X CF/88)¹⁰. O segundo demonstra-se quando a lei cria situações de desigualdade em conflito concreto com outras que lhe sejam semelhantes, tal como quando as partes devem litigar em igualdade de condições e o preceito normativo os trata de forma distinta.

Um adendo a respeito do princípio da igualdade tributária: tem o fito de ser o mais justo possível, no que trata da repartição dos ônus fiscais, convergindo para o princípio da capacidade contributiva, adotada pela Carta Magna de 88, no art 145 §1º, consoante o qual a carga tributária deve considerar a capacidade econômica do contribuinte, para então, ser distribuída.

⁸ Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:
I - processar e julgar, originariamente:

b) nas infrações penais comuns, o Presidente da República, o Vice-Presidente, os membros do Congresso Nacional, seus próprios Ministros e o Procurador-Geral da República;

⁹ Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

I - processar e julgar, originariamente:

a) nos crimes comuns, os Governadores dos Estados e do Distrito Federal, e, nestes e nos de responsabilidade, os desembargadores dos Tribunais de Justiça dos Estados e do Distrito Federal, os membros dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, os dos Tribunais Regionais Federais, dos Tribunais Regionais Eleitorais e do Trabalho, os membros dos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios e os do Ministério Público da União que oficiem perante tribunais;

¹⁰ Art. 29. O Município reger-se-á por lei orgânica, votada em dois turnos, com o interstício mínimo de dez dias, e aprovada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado e os seguintes preceitos:

X - julgamento do Prefeito perante o Tribunal de Justiça

O devido processo legal é um princípio expresso na Lei Maior de 88, no artigo 5º, LIV, o qual diz que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal. Ele tem o poder de garantir um processo justo, alcançando vários outros preceitos que dele derivam. Bem como sustenta o Professor Nelson Neri: “o princípio fundamental do processo civil, que entendemos como a base sobre a qual todos os outros se sustentam”.¹¹

O estimado constitucionalista português, José Gomes Canotilho, conceituou o *due process of law*:

Qual, na verdade, o significado a atribuir a uma tal formulação de *due process*? Dois dos maiores célebres comentadores ingleses- Coke e Blackstone- insinuam um a interpretação tendencialmente restritiva. Coke definiu o *processo devido* como sendo aquele que consagra ‘processo e acusação por homens de bens e justos e, conseqüentemente, requer um juízo e prova de culpabilidade do acusado.’ Por sua vez, Blackstone, nos seus *Commentaries on the Laws of England*, parece reiterar esta interpretação, pois para ele processo devido consiste em fazer uso do ‘mandamento apropriado para levar a tribunal uma pessoa acusada, mas não presente’. Em rigor, o processo devido seria o complexo de actos situados entre o momento inicial de comparência e juízo de acusação de sentença condenatória de prisão. Como hoje se descreve na literatura norte-americana, o processo devido era um *process with small scope* porque se tratava de um processo judicial. Os tempos não estavam ainda maduros para se avançar para um *process with large scope* compreendido como um processo político valorativamente orientado para a defesa de valores e direitos fundamentais. Esta é uma história que começa a divisar-se em torno dos Amendments V e XIV da Constituição dos Estados Unidos da América.¹²(grifos do texto original).

O devido processo legal teria um carácter material e processual. Aquele seria um aspecto mais ampliado do princípio, exprimindo um sentido genérico, abrangendo o trinômio vida, liberdade e propriedade, o que levou a doutrina a apontá-lo como *substantive due process of law*.

Assim, o princípio seria o “gênero” do qual decorre as demais “espécies” de princípios processuais. Sendo, portanto, uma garantia de que ninguém será privado de sua liberdade e de seus bens sem o processo justo e adequado, tal como expõe, o art 5º, LIV, da Constituição.

¹¹ NERY JUNIOR, Nelson. Princípios do Processo Civil na Constituição Federal, p.32, 7ªed., São Paulo:RT, 2002.

¹² CANOTILHO, J.J.Gomes. Direito Constitucional. 4ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, s.d., p.481.

O poder de tributar, rigidamente delimitado na Constituição, também há de se afeiçoar ao devido processo legal, na medida em que o contribuinte fique a salvo de excessos (*substantive due process of law*) ou de abusos na cobrança (*procedural due process*), fazendo prevalecer os princípios constitucionais informadores da tributação. Em suma, o reinado da equitativa exação, aferida pelo melhor modelo do devido processo legal tributário possível¹³.

Ademais, no direito tributário, o princípio é formado por um tripé: julgador moderno, processo adequado e organização administrativa e judicial. Sem um desses componentes, os efeitos positivos do princípio perdem a força.

Para os contribuintes, os conflitos tributários são mais vantajosos quando compostos na seara administrativa, visto que há maior celeridade, são mais práticos e menos dispendiosos.

Na esteira judicial, o juiz tem um papel preeminente e prestigioso, uma vez que compete a ele o controle da atuação administrativa e das leis, para adaptá-las à supremacia da Constituição, no Estado democrático de Direito, e moldá-las às normas garantidoras dos direitos dos contribuintes.

O princípio do contraditório é uma notória proteção ao processo democrático, seja na via judicial, seja no administrativo, previsto no art.5º, LV, da Lei Maior de 88.¹⁴

A Constituição Federal deu destaque aos princípios, fazendo com que alcançassem um patamar de extrema importância para o ordenamento jurídico. Passando a ser detentora de uma carga valorativa elevada, a Constituição exigiu que o legislador, membros do poder executivo e judiciário se adequassem a essa nova ordem constitucional.

Tecendo um breve comentário a respeito deste princípio, o professor Alberto Nogueira¹⁵ leciona que

O que antes servia basicamente como uma espécie de “recomendação” dirigida ao legislador, com o advento do Estado Democrático de Direito há de se ter função adicional – a de submeter aquele às regras do novo regime, preenchendo os princípios – tanto quanto possível – com os valores nele consagrados. Mas essa

¹³ NOGUEIRA, Alberto. O Devido Processo Legal Tributário. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p.13.

¹⁴ Art.5º LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

¹⁵ Op. cit. 2002. p.216-217.

mudança de postura não se restringe à figura do legislador. Também o Poder Executivo há de se amoldar ao novo ambiente, formado pelo Estado Democrático de Direito, em cada ato que pratique. Apenas para exemplificar como isso há de ser atendido, mencionamos o processo administrativo fiscal, agora submetido ao princípio do devido processo legal (CF, art 5º, LIV e LV) com todas as suas garantias, inclusive do contraditório. Não é mais admissível que o julgador administrativo ignore a mudança que o constituinte conferiu o processo que se desenvolve em sua esfera de atuação, cerceando os direitos do contribuinte sob qualquer forma ou pretexto: falta de motivação, denegação injustificada de prova, recusa de diligências legitimamente requeridas ou de documentos apresentados pelo contribuinte, como se fazia no passado não muito longínquo, ou, como ainda se insiste em alguns casos, na exigência da odiosa garantia da instância administrativa. Também está o Poder Judiciário sujeito aos novos e saudáveis ventos insuflados pelo Estado Democrático de Direito, seja no resguardo do direito das partes, nos processos que se formem no seu âmbito, seja no repúdio a práticas incomparáveis com aquele regime.

Deste modo, o contraditório vai além de um direito de defesa. Ele é um garantidor da pretensão jurisdicional, pois abarca o direito de informação, impondo ao magistrado a obrigação de comunicar às partes os atos praticados no curso do processo, propiciando a possibilidade de atuar na formação do convencimento do julgador e fazendo com que este tenha uma participação ativa no processo.

No Brasil, não há um processo tributário específico, com leis apropriadas para a solução de conflitos entre o contribuinte e a Fazenda Pública, sendo, então, aplicado o Código de Processo Civil, à exceção da cautelar e da execução fiscal.

Esta é regida pela Lei nº 8.630/80, que dispões a respeito de cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências, mas que possui uma elaboração autoritária, privilegiando o Fisco, o que vai de encontro ao princípio do devido processo, devendo, por tanto, ser modificada e moldada aos fundamentos principiológicos da Carta Magna de 88.

De fato, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966) possui uma utilidade jurídica, econômica e social, entretanto, nasceu em um ambiente político ditatorial, período do regime militar, 1964, tornando-se saturado de elementos autoritários.

Pode-se dizer que as leis básicas de alguns impostos brasileiros não coincidem com a realidade normativa, social, política e econômica. Diante disso, o aplicador do direito deve ter um controle, um conhecimento maior sobre os

princípios, para que possa aplicá-los, na interpretação das regras existentes e buscar soluções condizentes com a Carta Constitucional.

Ou seja, a legislação infraconstitucional tributária deve ser revista, pois não garante, de forma devida, o contraditório, a ampla defesa e a igualdade de oportunidades para todas as partes, e assim, adota uma posição assimétrica ao princípio do devido processo legal, exteriorizado no Estado Democrático de Direito, fundamento da República, art 1º da Lei Maior.

Infere-se, que, nacionalmente, não há um processo adequado e democrático, sintonizado com o corpo axiológico adotado pela Constituição.

2.3 Civil Law Versus Common Law: O Impacto na Estrutura Judiciária Brasileira

O Civil Law, de origem romano-germânica, e o Common Law, anglo-saxônica, são sistemas jurídicos divididos pela doutrina e operadores do direito, em que este se norteia em decisões judiciais já proferidas para solucionar os conflitos, apresentando-se assim, de forma vinculante, enquanto que aquele tem na lei, na norma jurídica positivada, a sua fonte primária para resolver as lides. O primeiro é adotado em países como a Alemanha, França, Itália, Portugal, Espanha e Brasil, enquanto que o segundo, ultrapassa o território britânico e alcança o Canadá, Austrália, Índia, Estados Unidos e outros países colonizados pela Coroa inglesa.

Andréia Costa Vieira define o civil law como:

sistema legal adotado pelos países da Europa Continental (com exceção dos países escandinavos) e por, praticamente, todos os outros países que sofreram um processo de colonização, ou alguma outra grande influência deles – como os países da América Latina. O que todos esses países têm em comum é a influência do Direito Romano, na elaboração de seus códigos, constituições e leis esparsas. É claro que cada qual recebeu grande influência também do direito local, mas é sabido que, em grande parte desses países, principalmente os que são ex-colônias, o direito local cedeu passagem, quase que integralmente, aos princípios do Direito Romano. E, por isso, a expressão Civil Law, usada nos países de língua inglesa, refere-se ao sistema legal que tem origem ou raízes no Direito da Roma antiga e que, desde então, tem-se desenvolvido

e se formado nas universidades e sistemas judiciários da Europa Continental, desde ostempos medievais; portanto, também denominado sistema Romano-Germânico¹⁶

No sistema britânico, antes das partes partirem para a via judicial, os advogados acabam expondo, entre si, as provas que pretendem produzir no processo, a fim de que o outro analise os riscos que pode vir a ter, pondere a necessidade de encarar um processo despendioso e moroso. Diante disso, muitos casos são solucionados extrajudicialmente.

O magistrado, nesta situação, se posiciona de forma mais discreta do que no *Civil Law*, mas continua a ter o poder de adaptar o procedimento usado no processo à realidade de cada caso.

Entratanto, sua atuação fica delimitada quando se encontra diante de uma demanda similar a outra, cuja decisão já foi proferida. A decisão judicial transitada em julgado passa a ter, teoricamente, um caráter obrigatório de aplicação, nos casos posteriores a ela, mas que se enquandrem no mesmo contexto. É o que se denomina de jurisprudência.

Tomando esse sistema como base, a decisão judicial deve ser analisada considerando: os fatos narrados ou vislumbrados pelo magistrado; os princípios do direito aplicados ao fato; e o julgamento formado pela junção desses componentes. A decisão em si, só importa às partes que litigaram. Na prática, ela não vincula a outros posteriores. O que vincula são os princípios usados na tomada da decisão, visto que são pertinentes e do interesse de toda a sociedade. São uma espécie de interpretação dada pela justiça para a situação, e isso obriga o juiz a seguí-la nos casos idênticos supervenientes¹⁷.

Retomando o foco para a justiça brasileira e o sistema civil law adotado, sabe-se que a imprevisibilidade das decisões não é novidade para o mundo jurídico. O fato é que isso passou a ser um problema jurídico, social e econômico, diante do que o Estado Democrático de Direito zela, que é a isonomia.

¹⁶ VIEIRA, Andréia Costa. **Civil Law e Common Law: os dois grandes sistemas legais comparados**. Porto Alegre: S. A. Fabris, 2007. 270p

¹⁷ CARPENA, Márcio Louzada. **Os poderes do juiz no Common Law**. Direito e Democracia: revista do Centro de Ciências Jurídicas.v. 1. n. 1. Universidade Luterana do Brasil Canoas: ULBRA, 2000. P.85

Fabiano André de Souza Mendonça¹⁸, com o fito de esclarecer tamanha complexidade, ensina que:

Todo profissional do Direito, cedo ou tarde, depara-se com uma situação na qual, presentes os mesmos requisitos fáticos, o Judiciário profere decisões díspares. É uma situação, até mesmo, explicável, se considerados distintos Tribunais ou juízes. Todavia, de difícil compreensão quando a contradição é evidenciada pelo mesmo órgão julgador (em geral, quando colegiado) ou por instâncias interligadas. [...]Quantas não são as causas em que a parte sai vitoriosa se cair para determinada turma ou seção de um tribunal e não para outra? Ou para tal juiz ou relator? Ou, então, sai com sua tese derrotada? Inúmeras. Ou ainda, quantas vezes um mesmo colegiado julgador não decide de maneira frontalmente contrária, apenas porque, em razão de determinada circunstância, alterou-se a sua composição mesmo em apenas um membro? Os exemplos pululam nos diários oficiais e repertórios de jurisprudência. Mais, ainda, quantas vezes não tem a parte que escolher o momento certo de interpor determinada ação, de ir buscar o seu Direito? Tudo porque ainda não se pacificou determinado entendimento. É comum a parte não obter determinado direito buscado e, tempos depois, o mesmo direito começar a ser concedido pelos Tribunais. O que faz com que a parte fique sem meios de fazer voltar atrás a decisão e a ela continue a se submeter. [...]Esse fato, comum em normas de origem judicial, configura típica antinomia sistêmica, conforme entende a lógica clássica. Isso por se ter existente um elemento de comando proibitivo e outro permissivo (não proibitivo). É interessante notar que o fato de decisões contraditórias serem incompreensíveis para o cidadão comum leva o tradicionalismo jurídico a ter isso por prova da especificidade de sua linguagem enigmática. Sem maior substância, que o direito é assim (?). A verdade é que o próprio jurista evita indagar tal assunto, porque também não sabe. Apenas diz, quando muito, que deve ser evitado.

Hans Kelsen, ao elaborar a Teoria Pura, isolou o direito como objeto científico, afim de entender o funcionamento do fenômeno jurídico. Com esse isolamento, estavam excluídos outros aspectos da realidade socio-econômica. A norma jurídica assume um caráter neokantiano, no plano do dever-ser e tem como base a norma fundamental por um ato de autoridade.¹⁹

O jurista vienense expõe dois tipos de ordenamentos normativistas: “A Teoria Pura do Direito é uma teoria do Direito Positivo- do Direito positivo geral, não de uma ordem jurídica especial.(...) Contudo, fornece uma teoria da

¹⁸ MENDONÇA, Fabiano André de Souza. Limites da responsabilidade do Estado. Rio de Janeiro: Impetus, 2003. P.114-116

¹⁹ DIAGNÓSTICO DA INSTABILIDADE JURISPRUDENCIAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL Marco Bruno Miranda Clementino. Acesso em 26.out.2013.

interpretação”. Isto é, uma de caráter material e outra formal. Esta, desvinculada do conteúdo normativo, institui a autoridade competente, enquanto que aquela, compara as normas e coloca a fundamental no topo da pirâmide.

Nesse sentido, Margarida Maria L. Camargo diz que:

A figura da moldura é bastante atraente na teoria kelseniana. Dentro da moldura, que corresponde ao texto normativo, encontram-se várias possibilidades de sentido, notando-se que apenas uma delas será a preferida do órgão aplicador da lei. Mas os motivos que levam à escolha de uma entre as várias interpretações possíveis, segundo Kelsen, escapam ao alcance da teoria do direito. [...] Dessa forma, podemos concluir que Kelsen reconhece a incidência de valores de ordem política e moral no direito, ainda que não os assumam como próprios à ciência jurídica. Mediante um ato político, a autoridade competente escolhe um entre os vários significados possíveis de uma lei em função de sua interpretação.²⁰

Essa moldura seria o caminho para a imprevisibilidade da prática judicial de traço normativo, o que implicaria em um caráter subjetivo da norma a ser aplicada pelo julgador.

Contudo, em um regime , no qual se adota a democracia, teoricamente, duas lides jurídicas, cuja a demanda seja similar, não deveriam receber tratamento distinto. Mas na prática, o princípio da isonomia é constantemente violado, visto que o direito subjetivo postulado ao Judiciário, de forma regular, pelo indivíduo X, lhe foi concedido, enquanto que para o indivíduo Y, na mesma situação, fora negado.

Nos países de tradição do *Common Law* isso não acontece, considerando a formação filosófica. Ao invés de se apegar ao legalismo, o juiz americano se vincula à tradição do sistema jurídico. Quando está diante de uma violação ao princípio da isonomia, o magistrado americano rapidamente a detecta e decide a causa embasado na tradição do direito. Diferentemente do brasileiro, que é dogmático.

Obviamente, o fato de o judiciário brasileiro ter adotado o *Civil Law* não pode ser considerado como fator inibidor do desenvolvimento econômico, uma vez que a Alemanha, França, Itália e Espanha, também o adotaram e, do mesmo modo, tem sua eficiência criticada, todavia, isso não impediu que tais países se desenvolvessem.

²⁰ CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. **Hermenêutica e argumentação**: uma contribuição ao estudo do direito. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

Em contrapartida, se observa que a adoção desse sistema é um fator relevante para a imprevisibilidade do judiciário, por ser dogmático, lógico, e não pragmático, não se fazer valer da experiência.

2.4 A Influência da Economia no Judiciário e a Relevância Econômica da Justiça Tributária

O direito e a economia são ciências que se completam. Para o bom funcionamento de uma, a outra deve ser observada. É assim que pensam 80 % dos magistrados entrevistados, para o estudo do IPEA.²¹ O ex- ministro do STF, Nelson Jobim, declarou que os magistrados deveriam ser mais atenciosos com a repercussão econômica que suas decisões gerariam, sendo uma espécie de “ética consequencialista”, de fundamental importância nos processos que envolvem agências reguladoras.²²

Além disso, direito e economia tem aspectos que os unem, considerando-os até, indissociáveis, conforme Fábio Nusdeo:

pois as relações básicas estabelecidas pela sociedade para o emprego dos recursos escassos são de caráter institucional, vale dizer, jurídico. Por outro lado, as necessidades econômicas influenciam a organização institucional e a feitura das leis. De qualquer maneira, não existe fenômeno não inserido em um nicho institucional.²³

E Eros Roberto Grau:

se, por um lado, o direito interfere na constituição, no funcionamento e na reprodução das relações de produção, reproduzindo-as de maneira deformada, ideologicamente, é certo também de outra parte, que a sociedade capitalista é essencialmente jurídica e nela o direito

²¹ Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

²² BASILE, Juliano; JAYME, Thiago Vitale. Justiça favorece alta dos juros. Valor Econômico/SP, 2004.

²³ NUSDEO, Fábio. Curso de economia: introdução ao direito econômico. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.p.42.

atua como mediação específica das relações de produção que lhe são próprias.²⁴

Significa que, as oscilações econômicas configuram pontos importantes para a formação das decisões judiciais.

O Brasil passou por oito planos econômicos até chegar ao Real. Essa variedade econômica, gerava insegurança jurídica, que afugentava os investimentos internacionais.

Gilmar Mendes ratifica esta conclusão ao dizer que:

O mercado é uma instituição jurídica. Apesar das discussões existentes sobre o nível adequado de regulação jurídica do mercado para que seja mais eficiente, é inegável a necessidade, mesmo no mais simples dos mercados, de regras que regulem, no mínimo, a propriedade e a transferência dos bens e as formas de resolução de conflitos. Em verdade, a segurança jurídica, como subprincípio do Estado de Direito, assume valor ímpar na realização da própria idéia de justiça. Além disso, diante da imprevisibilidade natural, ínsita a negócios de maior ou menor risco, a segurança das regras do jogo é garantia fundamental para aqueles que investem seu capital em diferentes empreendimentos.²⁵

Trichão Santos, presidente da Federação Industrial do Estado de São paulo, FIESP, disse: “O Brasil está em evidência, vive um momento especial como local de melhor oportunidade para investimentos, mas este interesse deve ser acompanhado de segurança jurídica”²⁶

Com o plano econômico estabilizado, outros enfoques econômicos pairaram sobre o judiciário, a fim de serem discutidos. Competência normativa das agências, ações de planos econômicos residuais, problemas de Fundo de Garantia e alterações a serem feitas no sistema tributário.

Nelson Jobim, a respeito dessas modificações, fala de uma antiga jurisprudência sobre o ICMS²⁷ que demorou para alcançar a sua consolidação:

²⁴ GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.p.41

²⁵ MENDES, Gilmar. **A Reforma do Sistema Judiciário no Brasil: elemento fundamental para garantir segurança jurídica ao investimento estrangeiro no País**.

²⁶ **Insegurança jurídica afeta negócios e crescimento econômico no Brasil**.

²⁷ ICMS- Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço

Agora, as alterações pretendidas pelo Congresso mudam substancialmente o ICMS. E essas alterações fazem desaparecer toda a jurisprudência consolidada sobre o modelo de ICMS anterior, Vai haver debate grande, principalmente quando se trata de carga tributária aguda. Porque se a carga tributária não é aguda, o debate desapareceria. O debate só surge por necessidade econômica.²⁸

Diante do exposto, mais uma vez, se constata que direito e economia são inseparáveis e isso fica evidente quando se trata de matéria de direito tributário. O judiciário passa a atuar como instituição econômica.

O agente econômico, que tem parte de seu capital, de sua renda expropriado para o poder público, deve suportar a carga tributária que é;

A arrecadação de todos os tributos coletados no país em proporção ao PIB (produto interno bruto). Ou seja, dividindo-se tudo aquilo que o governo arrecada a título de tributos pelo valor nominal do PIB em determinado período chega-se a uma medida da parcela do produto interno que é apropriada pelo setor público através de tributos. Assim, uma das condições para que haja aumento de carga tributária é que a arrecadação tributária cresça em proporção maior que o PIB, não importante os efeitos da inflação sobre a variação da arrecadação do PIB.²⁹

e a do Brasil é uma das maiores do mundo³⁰. Logo, fica fácil perceber que o equilíbrio da carga tributária é diretamente proporcional a uma atividade econômica atrativa: quanto mais equilibrada a carga, mais atrativa a economia.

É notório que a política tributária está atrelada à política econômica brasileira. Como a maior parte da população brasileira não tem um alto poder aquisitivo e, assim, não se pode reduzir o gasto público, a alternativa é manter a carga tributária em percentuais elevados.

O Poder Judiciário é importante tendo em vista a complexidade do Sistema Tributário Nacional, ao ponto de ser regulamentado pela Magna Carta de 88. É certo que o fato de ter sido instituído o sistema federativo e, ainda, a adoção de princípios de conteúdo vago, submetidos às interpretações ideológicas, favoreceram essa regulamentação.

²⁸BASILE; Juliano; JAYME, Thiago Vitale. Justiça favorece alta dos juros. Valor Econômico/SP, 2004.

²⁹AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Érika Amorim. 2003. Uma análise da carga tributária global. 2004.

³⁰Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Cálculo do IRBES (Índice de Retorno de Bem Estar à Sociedade). Estudo sobre a Carga Tributária/ PIB x IDH.

E no direito tributário, em que há constante indisponibilidade do interesse público, as lides não se submetem a meios alternativos de solução de conflitos, como arbitragem. Outrossim, o grau de litigiosidade, nesse ramo, está muito acima da média, o que exige do judiciário uma resposta rápida e previsível, nas decisões dos conflitos. Do contrário, o capital produtivo, os investimentos se direcionam para lugares que lhe ofereçam essa segurança.

3 A INCOAÇÃO DA IMPREVISIBILIDADE: A INTERPRETAÇÃO DO TEXTO JURÍDICO

Devido a imprevisibilidade nascer da divergência de decisões de conflitos que tratam de situações semelhantes, neste capítulo, será abordada a interpretação, como um dos possíveis ensejadores da imprevisibilidade jurisprudencial.

3.1 Uma Visão Bobbiana Do Normativismo de Kelsen

A obra de Hans Kelsen, *A Teoria Pura do Direito*, é considerada um marco na história da teoria do direito e trata da relação entre Direito e moral, Direito e Estado, Direito e as normas dinâmicas e estáticas e, até mesmo, das dificuldades da interpretação do Direito. Além disso, tem-se nas normas o objeto da ciência do direito.³¹

No pensamento kelseniano, a interpretação do direito é correta se realizada pelos órgãos competentes e as normas encontram na validade a sua existência, surgindo a obrigatoriedade de seu cumprimento. Uma decisão judicial seria uma norma aplicada pelo magistrado, uma norma jurídica individual.

A Teoria Pura é apegada às normas e não aos fatos. Para os jusnaturalistas, a obra de Kelsen tornou-se o limite último, e ao mesmo tempo, o protótipo do positivismo jurídico³². Não está submetida a interesses políticos, ou ideologias.

O direito positivo seria uma imposição estatal com normas gerais e abstratas, ou seja, a lei como fonte ativa de direito, capaz de modificar a sociedade. Daí, a ideia de que a legislação está vinculada ao positivismo jurídico. Diferentemente do direito consuetudinário, que seria uma representação, um espelho da estrutura social, incapaz de alterá-la.

³¹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. 6. Ed. Coimbra: Armênio Amado, 1984

³² BOBBIO, Norberto. *Da Estrutura À Função*. *Novos Estudos De Teoria Do Direito*. Tradução de Daniela BeccacciaVersiani; revisão técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. – Barueri, São Paulo: Manole, 2007.p.182.

No Estado Moderno, a legislação foi um instrumento utilizado pelo Estado, a fim de hostilizar o direito primitivo. Até os países seguidores do *commom law*, tiveram um fortalecimento das leis.

Bobbio relatava essa avocação pelo Estado para com as responsabilidades e decisões jurídicas sob os demais membros da sociedade, dizendo que:

A sociedade medieval era uma sociedade pluralista, posto ser constituída por uma pluralidade de agrupamentos sociais cada um dos quais dispendo de um ordenamento jurídico próprio: o direito aí se apresentava como um fenômeno social, produzido não pelo Estado, mas pela sociedade civil. Com a formação do Estado moderno, ao contrário, a sociedade assume uma estrutura monista, no sentido de que o Estado concentra em si todos os poderes, em primeiro lugar aquele que de cria o direito: não se contenta em concorrer para esta criação, mas quer ser o único a estabelecer o direito, ou diretamente através da lei, ou indiretamente através do reconhecimento e controle das normas de formação consuetudinária.

³³

Para essa doutrina juspositivista, defendida por Norberto Bobbio, a fonte legal prevaleceria sobre todas as outras, mas para isso, deveriam ser obedecidos dois preceitos: a existência de várias fontes no ordenamento jurídico e que elas não estivessem no mesmo plano.

Bobbio ainda relata três doutrinas elaboradas a fim de explicar a juridicidade das normas consuetudinárias: a doutrina romano-canônica, a moderna e a da escola histórica, sendo que as duas primeiras descaracterizam o costume como fonte de qualificação jurídica, pois posiciona o fundamento da validade das normas consuetudinárias, numa fonte distinta do próprio costume (e precisamente no poder legislativo ou no judiciário)³⁴

Em especial, a doutrina moderna do costume tem em Jonh Austin³⁵ seu maior defensor e que situa esses fundamentos de validade das normas consuetudinárias no poder do magistrado, quem as utiliza como solução de conflitos.

As normas consuetudinárias, visto que criadas pela sociedade, não são jurídicas – tornam-se jurídicas apenas quando se fazem valer

³³ BOBBIO, Norberto. O Positivismo Jurídico: Lições de filosofia do direito/ Norberto Bobbio; compiladas por Nello Morra; tradução e notas Márcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. – São Paulo: Ícone, 1995.

³⁴ Op. Cit.167

³⁵ Jons Austin é citado nas obras de Norberto Bobbio com precursor da jurisprudência teórica.

pelo poder judiciário, mas então não são as mais normas populares, mas sim do Estado. Eis como Austin formula estes conceitos: Na sua origem, o costume é uma regra de conduta observada espontaneamente e não em execução a uma lei posta por um político superior. O costume é transformado em direito positivo quando é adotado como tal pelos Tribunais de Justiça e quando as decisões judiciárias formadas com base nele são feitas valer com força do poder do Estado. Antes de ser adotado pelos tribunais e receber uma sanção legal, o costume é apenas uma regra da moralidade positiva, uma regra geralmente observada pelos cidadãos ou súditos, mas derivando sua força, que se pode dizer que possui, da reprovação geral que recai sobre aqueles que a transgridem.³⁶

Todavia, o juspositivista italiano lança alguns obstáculos a essa teoria, tais como: os costumes do direito público existem de fato e, até mesmo, fazem parte de constituições de cunho, primordialmente, consuetudinário, como a inglesa. Ademais, essa teoria não elucida o motivo pelo qual, em alguns ordenamentos, o juiz esteja vinculado a aplicar os costumes, pois para Austin, o juiz é livre para decidir se aplica ou não, as normas costumeiras.

Kelsen instaurou um confronto entre a Teoria Pura do Direito e a jurisprudência analítica de Austin, também considerada o primeiro exemplo de jurisprudência teórica. Em sua obra- manifesto, *Reine Rechtslehre*, escreveu que:

Antes de tudo, o meu objetivo foi elevar a jurisprudência, que, de modo patente ou oculto, se dissolvera quase que inteiramente no raciocínio político- jurídico, à altura de uma ciência autêntica, uma ciência do espírito. Tratava-se de desenvolver as suas tendências dirigidas não para a criação, mas, exclusivamente para o conhecimento do direito, e de aproximar ao máximo os seus resultados dos ideais da ciência: objetividade e exatidão.³⁷

Kelsen sempre buscou uma ciência desapegada de procedimentos valorativos, separando a pesquisa científica de programas políticas e, ainda, o firme na ideia de que juízos de valor adulterassem a pureza da pesquisa.

Essa concepção de elevar a jurisprudência fitando a objetividade e exatidão está atrelada a uma ideia de irracionalista de valores. Para que pudesse ter uma teoria universal, o cientista deveria agir com cautela, no que diz respeito aos seus

³⁶ Op. Cit. 1995,p. 167

³⁷ BOBBIO, Norberto. Da Estrutura À Função. Novos Estudos De Teoria Do Direito. *Apud Reine Rechtslehre*, Franz Deuticke Verlag, Lipsia- Viena, 1934, Prefazione, Teoria Pura do Direito, trad. Port. Fernando de Miranda, São Paulo, Saraiva, 1939.

juízos de valor. Pois, se esse cuidado não fosse observado, a pesquisa estaria sujeita ao fracasso. Kelsen entende que a ciência deve escrever e não prescrever, ou seja, o cientista não deve se influenciar pelos ideais ético-políticos. O jurista estende esse pensamento da teoria geral do direito até as atribuições dos juristas, os quais deveriam, apenas, sugerir inúmeras formas de interpretação de uma norma ou de um complexo, visto que qualquer que fosse a escolha, que implicasse uma valoração, seria inadmissível pela ciência.

3.2 Interpretação Positivista Da Jurisprudência

A teoria positivista distinguiu o direito em dois momentos: um criativo, em que se manifesta na legislação e outro cognoscitivo, apresentando-se na jurisprudência, conceituando esta, então, como uma atividade cognoscitiva do direito que busca a sua aplicabilidade.

Para o positivismo, a jurisprudência teria, unicamente, a função de dizer, de reproduzir por meios lógico-rationais, tudo aquilo que já havia sido exposto na norma já existente. Ou seja, não cabe a ela a criação, mas tão somente a interpretação do direito.

Hoje, o realismo jurídico diz que cabe à jurisprudência arrebatat teses que possam ser constatadas de uma realidade específica, ou seja, que possibilitam supor comportamentos futuros do ser humano, tendo, enfim, um caráter de fonte. No trabalho em questão, permitem a previsão das decisões a serem tomadas pelos magistrados.

Essa realidade jurídica seria tudo aquilo que o sujeito cognoscente identificaria e entenderia da reunião de enunciados descritivos, precisos e coesos e que dizem o que é o direito positivo.

Inferese que, de fato, o artigo 5º da Constituição Federal, ao dizer que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; instituiu o princípio da legalidade, como fonte primária da norma jurídica, dando seguimento aos pensamentos juspositivistas. Todavia, não há impedimentos para

que alguns preceitos do *commom law* sejam introduzidos no ordenamento pátrio, por via legislativa ou judicial, desde que seja compatível com a realidade social.

Como se bem sabe, e contrariando o pensamento kelseniano, ao se interpretar o direito, verifica-se, por parte do intérprete um grau de subjetividade, que objetiva a transmissão de um conhecimento.

Essa interpretação, muitas vezes, se vê prejudicada pela própria produção das normas, as quais são de competências do legislativo. Este poder visa construir textos técnicos, eficientes e acessíveis a todos. Todavia, muitas das vezes, essas mensagens são incompreendidas, devido vícios sintáticos ou semânticos.

Por exemplo, a Emenda Constitucional n°.47/2005, acrescentou ao artigo 195, o §9º, o qual diz que “As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”.

Esse dispositivo poderia ser considerado inconstitucional, por violar o princípio fundamental da igualdade, se fosse interpretado no sentido de ter autorizado a distinção entre os contribuintes, embasados em medidas comparativas tais como atividade econômica, porte da empresa e afins, sem a obrigação de o legislador utilizá-las como meio de alcançar determinado fim.

Ou seja, a norma deverá ser interpretada no sentido de que a permissão constitucional de usar tais medidas, com o fito de discernir os contribuintes, não pode violar elementos fundamentais para a aplicação do princípio da igualdade. Em outras palavras: as medidas devem ser usadas para promover finalidades previstas na Lei Maior.

Humberto Ávila³⁸, a respeito dessa interpretação dada ao dispositivo, defende que:

Os contribuintes não poderão, com base na modificação introduzida por essa Emenda, ter alíquotas ou bases de cálculo diferentes simplesmente porque exercem determinado tipo de atividade econômica, utilizam sua mão de obra de determinado modo ou tem determinado porte empresarial. Admitir essa interpretação seria admitir a violação aos princípios da igualdade e da liberdade, quer pela Emenda, quer pela lei que dela se serve para diferenciar.

³⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5.ed.- São Paulo: Saraiva, 2012.

O magistrado apenas, incessantemente, tenta esclarecer essas incompreensões, sugerindo uma leitura do contexto legal.

O fato é que isso permite diferentes formas de interpretação de uma única norma, variando o entendimento de juiz para juiz.

3.3 Direito Tributário: Uma Interpretação Econômica

O direito Tributário possui três segmentos de interpretação de sua norma: a econômica, a literal, e a benigna. A literal vai de encontro a interpretação ampliativa da lei, ou seja, está limitada ao que está expresso no seu texto; a benigna é a que traz para o direito tributário o preceito penal do *indubio pro reu*³⁹; por fim, a econômica afirma que o aplicador do direito deve se apegar à realidade econômica exteriorizada pela própria norma. É sobre esta última interpretação que se irá discorrer adiante.

A Alemanha foi pioneira na divulgação da teoria da interpretação econômica, por Enno Becker, ao dispor no Ordenamento Tributário Alemão, no artigo 4º, que “Na interpretação das leis fiscais deve-se levar em conta a sua finalidade, o seu significado econômico e a evolução das circunstâncias”. E tinha como fim primordial utilizar o princípio da igualdade e da capacidade contributiva como base para alcançar o sentido econômico das leis tributárias. Isto é, independentemente, da forma jurídica adotada na operação, situações econômicas idênticas deveriam ser tratadas da mesma forma, para uma melhor distribuição dos encargos sociais.

Também conhecida como Teoria da preponderância do conteúdo econômico dos fatos ou Teoria da consideração econômica⁴⁰ defende que o operador do direito deve atentar, tão somente, para a realidade econômica que o direito exterioriza. Ou

³⁹ Tal interpretação pode ser verificada no art.112, do CTN.: A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

⁴⁰ André Luiz Carvalho Estrella. A NORMA ANTIELISÃO E SEUS EFEITOS - ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

seja, situações jurídicas distintas, em que apenas uma tem previsão legal, se demonstrassem o mesmo efeito econômico, deveriam ser tributadas igualmente.

Essa tese se apoia no artigo 109, do Código Tributário Nacional, como fundamento para aplicação da interpretação econômica.

O supracitado artigo diz que “os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários”.

Hugo de Brito Machado⁴¹ chama a atenção para o fato de o dispositivo fazer referência aos princípios e não às leis do direito privado. Se um conceito legal de direito privado não corresponder aos fins do Direito Tributário, o legislador pode moldá-lo. A lei tributária - e não o intérprete - concederia os mesmos efeitos, para diferentes institutos de direito privado, desde que tivessem a mesma capacidade contributiva, o mesmo conteúdo econômico.

Pois bem, o CTN não adotou a “interpretação econômica” de forma expressa, mas, em alguns aspectos, se deixou induzir por ela, quando diz que a lei tributária almeja atingir o conteúdo e os efeitos econômicos do fato tributável, não tão somente a sua exteriorização formal e quando permite que o Direito Tributário, devido a sua autonomia, altere as categorias do direito privado.

Eduardo Sabbag exemplifica e se posiciona diante de tal feito da seguinte forma:

A autoridade fiscal só poderá chamar de compra e venda um negócio jurídico de outra natureza e de doação um contrato igualmente exótico, exigindo-se o correspondente tributo, se entender estar presente o objetivo da “dissimulação”, sob pena de esvaziar-se a técnica de interpretação com medida desarrazoada de “flexibilização”. Tal interpretação deve superar a legalidade e a liturgia das formas para atingir o objetivo ardiloso do particular, sem que a atitude resvale para o mero palpite fiscal, violador da tipicidade fechada.⁴²

Em outras palavras, o legislador aceitou a ideia geral da interpretação econômica, contudo, limitou a aceitação de suas consequências. A respeito dessa limitação, Sacha Calmon diz:

⁴¹MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Malheiros, São Paulo, 1994

⁴²SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário* – 3.ed.- São Paulo: Saraiva, 2011.

Ainda que alguns estejam levando vantagem, é preferível manter o princípio da legalidade a estender ao administrador poderes que amanhã se tornariam muito difíceis de controlar, além de impor ao Judiciário, como poder revisor do ato administrativo, a obrigação de estar a verificar, caso a caso, a razoabilidade fiscal dos contratos. Haveria, nesse caso, grandes divérbios, pois cada juiz julgaria com seu próprio subjetivismo as situações e os interesses dos justicáveis.⁴³

O intérprete jamais poderá descartar as formas jurídicas, pelas quais as situações econômicas idênticas se apresentam. Para que haja a decisão de igual tributação, isso deve partir do legislador.

3.4 O Percurso Dos Sentidos Da Interpretação Jurídica Da Norma Jurídica Tributária

Paulo de Barros Carvalho⁴⁴ ensina que “norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos”. Ressalta que são aquelas que, direta ou indiretamente, dizem respeito à instituição, cobrança e fiscalização de tributos.⁴⁵

A norma jurídica tributária traz em sua conjuntura uma hipótese e uma consequência, os quais possuem critérios pessoais (identidade do sujeito); quantitativos (tributos, base de cálculo, alíquotas). Ademais, são essencialmente comportamentais, visto que regem a conduta de um sujeito ativo e passivo, em uma relação tributária.

Tais normas acabam delimitando certos bens jurídicos e que, por conseguinte, tem sua disponibilidade reduzida. Quando se fala em eficácia da norma tributária, está se tratando, diretamente, dos bens atingidos e de acessibilidade

⁴³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Interpretação Econômica em Direito Tributário-Prevalência do Conteúdo sobre a Forma- Impossibilidade no Direito Brasileiro-Princípio da Legalidade*. Revista de Direito Tributário, nº 55, Revista dos Tribunais. p. 182

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21 ed. Saraiva: São Paulo, 2009. p.08.

⁴⁵ Idem. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: LAEL, 1974.

protegida pelos princípios jurídicos. Humberto Ávila usa o exemplo da norma modificadora do período de apuração do ICMS, que restringe a liberdade de gestão, de estratégia e organização empresarial, embasadas pela liberdade de exercício de atividade econômica.

Logo, o Direito Tributário não está restrito aos artigos de ordem tributária. Ele abarca inúmeras normas protetoras dos bens jurídicos, cuja disponibilidade é freada pelo poder de tributar.

Analisando assim, percebe-se que a eficácia da norma tributária é crucial para a construção do chamado Sistema Tributário Nacional, o qual seria o agrupamento das normas reguladoras do exercício da competência tributária, pelos entes tributantes, impondo limites à instituição dos tributos. As normas devem estar em consonância com a Constituição Federal.

As normas são gerais e abstratas e passam a ser individuais e concretas quando o aplicador do direito observa o fato ocorrido, interpreta o texto legal, verificadas semelhanças existentes nos eventos e as peculiaridades narradas na hipótese da regra jurídica vigente e aplica a norma, ou seja, ele faz a subsunção do fato à norma.

Todavia, para fazer essa interpretação, o exegeta deve construir um caminho, dando o primeiro passo no dado físico, nos enunciados prescritivos do direito positivo, a literalidade do fragmento. O direito se materializa.

Posteriormente, o jurista deve atribuir sentidos, valores aos axiomas para agrupá-los e obter uma norma jurídica completa de significações, a fim de organizá-las e criar um sistema. Só depois de todo esse percurso, é que o intérprete terá “decifrado” o que a o legislador quis dizer.

Entretanto, há caso em que o jurista verifica uma incompatibilidade entre o legislador é a Carta Magna e, nesse caso, deve ser declarada a inconstitucionalidade da norma, pelo Supremo Tribunal Federal, a ADIN.

Quando esta é arguida, tem-se como principal objetivo, tirar a norma viciada do sistema, pois, *a priori*, a ADIN tem efeitos *ex tunc*, isto é retroagem e alcançam situações pretéritas que foram reguladas pela lei declarada inconstitucional, mas há casos em que ela permanecerá no sistema, seja por ter sido aplicada a caso que já se estabilizaram, por fatores temporais ou circunstanciais.

Um fato bastante polêmico é o referente à inconstitucionalidade da norma instituidora do tributo, o qual faz com que estes sejam pagos de forma indevida e faz nascer para o Estado a obrigatoriedade de restituir o indébito.

Para os que já recolheram o tributo, há de se respeitar a coisa julgada, o direito adquirido e o ato jurídico perfeito, para preservar a segurança jurídica. Aos que ingressaram judicialmente e que tiveram suas ações indeferidas, com base na lei inconstitucional, abre-se um prazo de dois anos para pleitear a anulação da decisão, por uma ação rescisória. Depois de anulada a decisão e transitada em julgado, o contribuinte, a partir daí, tem um prazo de cinco anos para litigar a restituição⁴⁶. Os que não ingressaram, também teriam o mesmo prazo, contados a partir da extinção da obrigação tributária⁴⁷.

A lei 9.868/1999⁴⁸, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, diz no artigo 27 que:

Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Retomando ao estudo da inconstitucionalidade da norma tributária, a vigência futura desta encontra-se ceifada - às vezes a validade, incluindo o texto da lei, é também retirada por completo.

⁴⁶ Art 168, II c/c 165,III, CTN:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
 II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
 III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:
 I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;
 II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

⁴⁷ Art. 168, I c/c 165, I, CTN.

⁴⁸ Lei 9.868 de 1999. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm> Acessada em: 23.jan.2014

Não havendo essa retirada do suporte físico (o texto legal) e ele se mantendo na íntegra, o que ocorre é a declaração de inconstitucionalidade de algumas interpretações analisadas pelos STF, é a chamada mutação constitucional. Uadi Lammêgo Bulos⁴⁹ a define como “fenômeno pelo qual textos constitucionais são alterados sem revisões ou emendas”, sendo um “processo informal de mudanças das constituições que atribui novos sentidos aos seus preceitos, significados e conteúdos dantes não contemplados”.

Toda essa análise sobre a interpretação da norma jurídica tributária é fundamental para, posteriormente, compreendermos o tratamento das súmulas vinculantes e das jurisprudências.

3.5 Comutação Jurisprudencial Em Direito Tributário E A Imprevisibilidade Consequencial.

Devido o efeito *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade, a lei, dispositivo legal, ou um ato normativa deixa de produzir os efeitos desde o instante da promulgação, sendo considerados nulos. Ainda, a ADIN possui efeito *erga omnes*, isto é, vincula a todos, até mesmo o próprio STF está ligado aos efeitos de sua decisão, tanto que é inadmissível uma nova análise contestatória da matéria.

A única possibilidade de a Suprema Corte vir a rever seus posicionamentos é no caso de existir importantes modificações das concepções jurídicas majoritárias ou ocorrer uma mudança expressiva nas conjunturas fáticas.⁵⁰

A norma aplicada por um tribunal superior (jurisprudência) orienta aos que são a ela submetidos, a agir de uma determinada forma, aguardando as consequências até então firmadas.

A identificação de uma norma jurídica consolidada de um determinado tribunal não segue exigências pré-estabelecidas, mas são reconhecidas em critérios que averiguam o seu caráter vinculatório, tais como o trânsito em julgado de decisões pretéritas, o fato de os magistrados decidirem conforme aquela orientação,

⁴⁹ BULOS. UadiLammego. Curso de Direito Constitucional. 5.ed.rev. e atual. De acordo com a Emenda Constitucional n.64/2010. - São Paulo: Saraiva, 2010.

⁵⁰ MOUSSALEM, Tárek Moysés. Revogação em Matéria Tributária. Noeses: São Paulo, 2005.

a edição de súmulas e afins. A sentença é tanto um ato de aplicação, como de criação do direito, pois são provenientes da interpretação mais adequada das leis, pelo juiz.

Quando a decisão de um tribunal vai de encontro ao de outro, ou quando o mesmo é contrário a decisões tomadas anteriormente, nasce um problema. As modificações jurisprudências em matéria tributária podem vir a fragilizar a segurança jurídica, desestabilizar as relações Fisco x Contribuinte.

Misabel Derzi⁵¹ afirma que diante dos atos do Poder Judiciário, os princípios que regem a limitação ao poder de tributar são exíguos para salvaguardar as expectativas geradas nos contribuintes.

A teoria da jurisdição de Carnelutti, a qual tem como principal objetivo, a solução de conflitos, também diz que toda decisão judicial conduz duas respostas: uma particular e outra geral. Esta se dá ao se observar o que o agente pretende e da fundamentação de sua (im)procedência e acaba gerando a expectativa de que, quando estiver diante do mesmo grupo de casos, fundamentará da mesma forma; enquanto que aquela pode vir a anunciar a existência ou não, de uma relação jurídica, formar ou alterar direitos, entre outros e está voltada a solucionar conflitos de situações que ficaram no passado.

A sentença seria pluridimensional: resolve casos passados, é prolatada no presente e já cria expectativas de solução para situações semelhantes no futuro. Assim, forma-se a jurisprudência, ou seja, uma resposta geral foi dada a uma pergunta geral. Quando, no futuro, se é dada uma resposta diferente da já então conhecida, está modificada a jurisprudência inicial. É exatamente aqui, em que deve ser observado o princípio da proteção da confiança; devido a violação das expectativas dos jurisdicionados, pela alteração da decisão do Tribunal.

Obviamente, o presente trabalho não defende a imutabilidade das decisões, mas sim, a conciliação dessas mudanças com aquilo que é esperado pelos contribuintes, os quais se basearam em comportamentos anteriores do Poder Judiciário, para executar seus planejamentos e pautar suas condutas.

Este princípio da confiança estaria para a jurisprudência, como o princípio da irretroatividade está para a lei, assim defende Misabel⁵² ao dizer que:

⁵¹DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da Jurisprudência: Proteção da Confiança, Boa-fé, Objetiva e Irretroatividade como limitações Constitucionais do Poder Judicial de Tributar. Noeses:São Paulo, 2009.

⁵²DERZI, 2009

Dois fatos foram muito importantes, como vimos para a aplicação análoga do princípio da irretroatividade das leis às mutações jurisprudenciais: a aceitação de que o juiz não apenas aplica, mas também cria Direito; e a constatação de que a jurisprudência consolidada é uma norma vinculativa, abstrata, genérica, similar às normas legais. Sem se confundir com as leis, a modificação de jurisprudência consolidada, que se impunha como norma observada por todos, é novo encontro do Direito, parecido com o advento de uma nova lei.

A fazenda pública também sofre com essas alterações das jurisprudências, pois as utiliza para orientar suas atividades de fiscalização e cobrança dos créditos tributários e, apesar de não estar amparada pelo princípio supracitado, encontra sustentação nos princípios da boa-fé, do equilíbrio financeiro e orçamentário, da proporcionalidade, da razoabilidade, da solidariedade fiscal e do planejamento estatal.

Quando uma jurisprudência é modificada pelo STF, esta deve propor a modulação de efeitos da decisão, em razão do interesse público; da socialização das obrigações e danos oriundos da solidariedade fiscal; da boa fé do Fisco, por atuar consoante decisões precedentes; do excepcional interesse social; uma diminuição considerável da arrecadação, transgredindo o planejamento e em razão do equilíbrio orçamentário;

A modulação dos efeitos da nova norma é fundamental para minimizar a quebra das expectativas provenientes da modificação, que cria ou majora deveres para os contribuintes, ou lesa a atuação da Administração Tributária e promove graves danos aos cofres públicos. Ou seja, sem essa modulação, a economia nacional está diretamente afetada e como já foi dito anteriormente, a imprevisibilidade do judiciário é um fator desestimulante para o crescimento econômico.

Um estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)⁵³ abordou magistrados de todo o país e de diferentes faixas etárias. Tinha

⁵³ IPEA: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Ente da administração indireta federal. Texto nº966 intitulado "Judiciário, Reforma e Economia: a visão dos magistrados", Armando Castelar Pinheiro, 2003. 741 juizes (estadual, federal e trabalhista; de primeiro grau à Tribuna Superior) entrevistados, em 11 Estados e o Distrito Federal: Bahia, Goiás, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Roraima, Santa Catarina e São Paulo.

como objeto analisar o judiciário como uma instituição econômica, a influência que esta exercia sobre o setor financeiro brasileiro, identificar os elementos que prejudicam ambos os setores e averiguar alternativas de tornar o judiciário mais eficiente do ponto de vista econômico, conhecer de que forma os juízes, desembargadores e ministros de tribunais superiores analisam essa relação Judiciário X Economia. Um total de 741 magistrados.

Na pesquisa, se identificou que a falta de previsibilidade do judiciário é decorrente de dois fenômenos: a “politização das decisões judiciais” e “judicialização dos conflitos políticos”. Esta seria a inclinação que os demais poderes tem de repassar para o Judiciário contendas proeminentemente políticas, as quais não são resolvidas nas esferas adequadas. Exemplo disso, trazido pela própria pesquisa, é o que ocorre no processo legislativo, em que por não se alcançar uma maioria para a aprovação de leis claras e bem-definidas, acabam por aprovar texto ininteligíveis, para posteriormente, caber ao judiciário a tradução do texto legal, solucionar as ambiguidades, em vez de tão somente, aplicar as leis. Os magistrados entrevistados afirma que esta não é uma prática muito comum, tendo seu acontecimento restrito aos Tribunais Superiores.

Enquanto isso, a politização do judiciário nasce de uma apreciação do próprio juiz, em uma tentativa de beneficiar hipossuficientes. Para os julgadores, seria uma espécie de justiça social que a eles compete promover. Essa politização é um argumento contundente para elucidar o porquê de juízes tomarem decisões totalmente distintas em casos similares.

Os togados ao serem questionados sobre em que tipos de causas essa politização seria mais frequente, 34% responderam que, na área tributária, esse fenômeno era pouco iterado, contra 10,5% que afirmaram ser muito frequente essa prática.⁵⁴ Ademais, 43,2% responderam que essa “politização” era pouco relevante como empecilho da redução da previsibilidade dos julgados. Para 44,5 % o que era de fato relevante era a propensão das decisões serem tomadas em razão de particularidades processuais e a deficiência do ordenamento jurídico, foi assim apontada para 39,0%.

Se verifica, com a pesquisa, ser comum as decisões não se concentrarem no mérito em si da questão, para se fundamentar e que os problemas causadores da

⁵⁴ 28,1% consideraram como “algo frequente”, 9,9% disseram que “nunca ou quase nunca ocorre”, 9,2% “ não sabe/ sem opinião” e 8,1% não responderam.

imprevisibilidade poderiam ser resolvidos se a legislação fosse mais coesa e coerente.

4A IMPREVISIBILIDADE DA JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA NA SEARA TRIBUTÁRIA

Neste capítulo, serão expostos casos práticos os quais demonstram como a imprevisibilidade jurisprudencial pode afetar a economia brasileira e como a Reforma do Judiciário, por meio da Emenda Constitucional, nº 45 tornou-se um paliativo para essa instabilidade.

4.1 Casos Práticos de Instabilidade Jurisprudencial Tributária

O direito e a economia, como já dito em capítulos anteriores, são ciências que se completam. O bom desenvolvimento de uma reflete, do mesmo modo, na outra. Setores como: mercado de crédito, imobiliário, infraestrutura, entre outros, os quais se tornaram responsabilidade do mercado e que são dependentes de contratação, se tornaram cada vez mais dependentes do judiciário.

O ramo do direito em que essa dependência fica mais evidente é o do Direito Tributário e quando, juízes de um mesmo tribunal, decidem casos semelhantes de forma diferente, baseados em distintas decisões jurisprudências, nasce uma celeuma jurídica. Essa imprevisibilidade é mais comum com tributos federais.

Essa instabilidade é perceptível em decisões de tribunais diferentes, em decisões do mesmo tribunal e, ainda, no mesmo órgão colegiado. O Superior Tribunal de Justiça⁵⁵, o qual foi imbuído da função de uniformizar a aplicação e a interpretação da norma federal, age deste modo frequentemente.

Outro ponto negativo dessas decisões imprevisíveis é que elas acabam por promover um “conflito” entre o judiciário e o legislativo, tendo em vista que esse toma para si o caráter institucional, expondo uma deficiência daquele.

⁵⁵Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;

c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

4.1.1 RECOLHIMENTO DO ISS: DEFINIÇÃO DA LOCALIDADE.

O primeiro caso a ser tratado não chega a ser uma discussão jurisprudencial, mas gerou muitas dúvidas no âmbito jurídico, o que levou a diversas interpretações.

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, é de competência municipal e distrital e, por isso, há cerca de 5.564 leis diferentes que tratam sobre este tributo, com uma alíquota que não ultrapassa os 5%. Ademais, o STJ mudou o entendimento sobre aonde o imposto deveria ser recolhido e, assim, o contribuinte receoso de receber multas e autuações do Fisco, acaba por recolher duas vezes o ISS.

O artigo 3º, da Lei complementar 116/03⁵⁶, que regula o ISS, estipula o local do estabelecimento prestador, ou na falta deste, o local do domicílio do prestador. Vários contribuintes tornaram-se vítimas da bitributação, pois são cobrados pelo município da sede da empresa e, também, pelo local da prestação do serviço.

O judiciário, então, foi chamado para determinar qual seria o município competente para o recolhimento. Consoante entendimento recente do STJ, o pagamento do imposto deve ser efetuado no local em a empresa executora da atividade está localizada.

Em maio de 2011, um recurso do município de Juiz de Fora (MG) pleiteava que uma empresa de odontologia pagasse o ISS, a qual tinha uma filial naquele município e sede em Belo Horizonte. O ministro Humberto Martins rejeitou o recurso e decidiu que o tributo deveria ser recolhido pela capital mineira, onde a atividade fim era executada e havia emissão de notas fiscais. Seis julgados, do período entre 2008 e 2010, serviram de fundamentação.

Antigamente, o tribunal tomava como base o Decreto-Lei, nº 406, de 1968, o qual definia o local para recolhimento, o município em que o serviço fosse, de fato, prestado, mesmo que não fosse o da sede. Hodiernamente, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça é outro e segue o supracitado artigo 3º, da LC 116/03.

⁵⁶LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências

4.1.2 O ENVOLVIMENTO DOS SUJEITOS DO ARTIGO 135, III, DO CTN, NO TOCANTE À RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A responsabilidade tributária, consoante o tributarista Hugo de Brito Machado, possui dois sentidos: um amplo e um estrito. O primeiro trata-se da sujeição de determinada pessoa, seja ela contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. O segundo é também uma submissão de uma determinada pessoa, porém, é em virtude de um dispositivo legal. Este sujeito não é contribuinte, porém, está vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito já citado do Fisco, é o responsável tributário.

De acordo com o artigo 128, do Código Tributário Nacional e em respeito ao princípio da legalidade:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

As responsabilidades tributárias podem ser dos sucessores, de terceiros e por infração e estão enunciadas entre os artigos 128 e 138, do CTN. A peculiaridade está no dispositivo 135, III:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

em virtude do caráter solidário, fundamentado na menção à prática de ilícito, pelos agentes citados no inciso.

As divergências interpretativas do art. 135 apareceram quando o Fisco defendeu que o dispositivo seria aplicado com o simples inadimplemento do tributo, pois isto já seria uma forma de infração legal.

Essa tese da Fazenda Pública foi acolhida pelo STJ, nas jurisprudências de Agravo de Regimento no Agravo de Instrumento –AgRg:

PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE PELO NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS - INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 135, INCISO III DO CTN - RECURSO ESPECIAL - DIVERGÊNCIA NÃO COMPROVADA.

É pacífico no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que os diretores, gerentes são pessoalmente responsáveis pelos impostos devidos pela empresa da qual eram sócios, com fatos geradores da época em que pertenciam à sociedade, e a falta de recolhimento de tributos constitui infração à lei. A divergência há de ser comprovada e demonstrada nos moldes dos artigos 541, parágrafo único do CPC e 255 do RISTJ. Agravo improvido.

(ProcessoAgRg no Ag 314836 RS 2000/0060825-4; Ministro Relator: Garcia Vieira; Julgamento: 25/09/2000; Órgão JulgadorT1 - PRIMEIRA TURMA Publicação DJ 30/10/2000 p. 135)⁵⁷

E no Recurso Especial- Resp:

TRIBUTÁRIO - RESPONSABILIDADE - SÓCIOS GERENTES - DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA EMPRESA - LEI MAIS BENÉFICA - APLICAÇÃO.

Os sócios-gerentes são responsáveis pela dívida tributária da empresa contemporânea ao seu gerenciamento, constituindo violação à lei o não recolhimento de tributos devidos. A lei aplica-se ao ato ou fato pretérito quando lhe cominar pena menos severa que a prevista ao tempo de sua prática. Recurso do INSS parcialmente provido. Recurso dos contribuintes improvido.

(Processo: REsp 248875 RS 2000/0015349-4 Relator: Ministro Garcia Vieira, Julgamento: 23/05/2000, Órgão Julgador: T1 - PRIMEIRA TURMA Publicação: DJ 19/06/2000 p. 120)⁵⁸

Ambas tiveram como relator o ministro Garcia Vieira e, após o entendimento pacificado pelo órgão, a administração tributária os tomou como base, para justificar tal forma de atuação nos processos administrativos fiscais. Diante disso, representantes de pessoa jurídica de direito privado, gerentes e diretores tiveram

⁵⁷STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO: AgRg no Ag 314836 RS 2000/0060825-4.

⁵⁸STJ - RECURSO ESPECIAL :REsp 248875 RS 2000/0015349-4

seus nomes inscritos na dívida ativa, movidos contra si execuções fiscais além de seus bens sofrerem constrações judiciais.

Todavia, esse posicionamento do STJ não durou muito tempo e, no ano seguinte, o termo “infração legal” deixou de abarcar o inadimplemento do tributo. Atualmente, esse ainda é o posicionamento do órgão.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DESÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES. 1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente. 2. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76). 3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN. 4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio. 5. Precedentes desta Corte Superior. 6. Embargos de Divergência rejeitados.

(STJ, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 18/06/2001, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO)⁵⁹

Obviamente, por se tratar de um dispositivo de ordem geral, do direito tributário, não se restrito a um único tributo e, como consequência, envolve um enorme vulto de dinheiro. Esta matéria pode interferir no grau de risco do investimento empresarial, qual seja o patrimônio dos sócios. Ademais, há de ser

⁵⁹STJ - EMBARGOS DE DIVERGENCIA NO RECURSO ESPECIAL : EREsp 174532 PR 2000/0121148-0 • Certidão de Julgamento.

apreciado todo o trabalho da administração pública, logístico e operacional, e que de forma indireta ou não, cria uma elevada despesa ao erário.

4.1.3 DÉBITO TRIBUTÁRIO PARCELADO: INCIDÊNCIA OU NÃO DE MULTA

A priori, o Superior Tribunal de Justiça compreendia que a multa do débito estaria excluída, caso o sujeito passivo houvesse requerido o seu parcelamento, configurando a chamada denúncia espontânea. Este fenômeno, conforme Paulo de Barros Carvalho⁶⁰ é um modo de exclusão da responsabilidade por infrações à legislação tributária, em que o infrator confessa o ilícito antes de iniciada a ação fiscal, com o objetivo de evitar as multas de caráter punitivo, mas que não afasta os juros e a multa de mora, de natureza indenizatória não-punitiva, previsto no art 138, do CTN.

O STJ tinha esse entendimento porque, até a edição da Lei Complementar nº104/2001⁶¹, não havia uma regulação determinada a respeito do parcelamento.

Logo, o Tribunal entendia que:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO. PEDIDO DEFERIDO. CARACTERIZAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO. 1. Consoante entendimento da Primeira Seção deste Tribunal, a multa moratória é afastada quando é deferido o pedido de parcelamento do débito, sem que haja qualquer procedimento administrativo contra o contribuinte, uma vez que estaria configurada a denúncia espontânea. 2. Agravo regimental improvido

(STJ - AgRg no REsp: 111724 SC 1996/0067838-3, Relator: Ministra LAURITA VAZ, Data de Julgamento: 19/03/2002, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 01.07.2002 p. 271).⁶²

O posicionamento começou a ser alterado com o informativo nº 139⁶³, pois o parcelamento não seria o equivalente ao pagamento, pois não presumiria a quitação das prestações vincendas. Por tanto, não cabia o instituto da denúncia espontânea.

⁶⁰CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário.

⁶¹A Lei Complementar nº104/2001 alterou dispositivos da Altera dispositivos da Lei no 5.172/66 – Código Tributário Nacional.

⁶²<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/288616/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-111724>

Todavia, mesmo depois de alterado o seu entendimento, o STJ teve que confirmar decisão, fundamentando em sentido anterior, ao apreciar embargos de declaração de acórdãos antecedentes. Isso ocorreu devido não ter se encontrado nenhum vício previsto no art 535, do Código de Processo Civil.⁶⁴, a espécie recursal se restringiu ao efeito devolutivo:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – DENÚNCIA ESPONTÂNEA: ART. 138 DO CTN E PARCELAMENTO. 1. Julgado que seguiu orientação da Primeira Turma no REsp 180.700/SC, prevalente à época do julgamento, considerando não ser passível de multa o débito parcelado, por estar caracterizada a denúncia espontânea. 2. Situação fática, no sentido de que o parcelamento foi cancelado por falta de pagamento, que não se delineou como incontroversa nos autos. Impossibilidade de considerar-se o fato, em sede de embargos de declaração. 3. Entretanto, se a tese jurídica contemplada não se amolda à situação fática que dá suporte ao pleito, não vingará a decisão judicial, podendo o Fisco proceder à autuação da empresa. 4. Manutenção da decisão impugnada, com a advertência de que a obediência ao julgado fica subordinada à situação fática da empresa. 5. Omissão que se supre para dispor sobre os ônus da sucumbência. 6. Embargos de declaração da FAZENDA rejeitados e acolhidos em parte os embargos da empresa. (STJ, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 15/08/2002, T2 - SEGUNDA TURMA)⁶⁵

Com o advento da LC 104/2001, o tema tornou-se pacificado, de fato, uma vez que acrescentou duas formas de suspender a exigibilidade do crédito tributário⁶⁶, como também, esclareceu o instituto do parcelamento, ao incluir o art. 155-A, no CTN⁶⁷.

⁶³ Primeira Seção-MULTA MORATÓRIA. PARCELAMENTO. No caso, o contribuinte em mora no pagamento do ICMS confessou a dívida e requereu seu parcelamento. Contudo insurge-se contra a aplicação pela Fazenda Pública da multa moratória, amparando-se no instituto da denúncia espontânea. A Seção negou provimento ao recurso remetido pela Segunda Turma, entendendo que se aplica, na espécie, a Súmula n. 208-TFR. Assim sendo, quando há parcelamento do débito tributário, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, uma vez que o cumprimento da obrigação foi desmembrado e só será quitado quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento e a este não substitui, mesmo porque não há presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais, igualmente, serão adimplidas, nos termos do art. 158 do CTN. Precedentes citados: REsp 114.459-SP, DJ 13/8/2001, e REsp 193.530-RS, DJ 19/3/1999. REsp 284.189-SP, Rel. Min. Franciulli Netto, julgado em 17/6/2002.

⁶⁴ Art. 535. Cabem embargos de declaração quando:

I - houver, na sentença ou no acórdão, obscuridade ou contradição;

II - for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se o juiz ou tribunal.

⁶⁵ STJ-EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL: EDcl no REsp 227912 RS 1999/0076144-8 • Relatório e Voto

⁶⁶ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

Um exemplo desse posicionamento tomado pelo Tribunal Superior é a seguinte jurisprudência:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.

1. O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário.

2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.

REsp 1.102.577/DF, Rel. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 22/4/2009, DJe 18/5/2009, acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ⁶⁸

Outra ilustração do entendimento exposto é:

RECURSO ESPECIAL – ALÍNEAS "A" E "C" – TRIBUTÁRIO – PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO – EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA – IMPOSSIBILIDADE – ALÍNEA "A" - PRETENSÃO VIOLAÇÃO AO ARTIGO 138 DO CTN – NÃO OCORRÊNCIA - SÚMULA 208 DO TFR – § 1º DO ARTIGO 155-A DO CTN (ACRESCENTADO PELA LC 104/01) – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONHECIDA, PORÉM IMPROVIDO O RECURSO PELA ALÍNEA "C". O instituto da denúncia espontânea da infração constitui-se num favor legal, uma forma de estímulo ao contribuinte, para que regularize sua situação perante o Fisco, procedendo, quando for o caso, ao pagamento do tributo, antes do procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração. Nos casos em que há parcelamento do débito tributário, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do artigo art. 158, I, do mencionado Codex. Esse parece o entendimento mais consentâneo com a sistemática do Código Tributário Nacional, que determina, para afastar a responsabilidade do contribuinte, que haja o pagamento do devido, apto a reparar a delonga do contribuinte. Nesse sentido o enunciado da Súmula n. 208 do extinto Tribunal

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento. (Inciso incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

⁶⁷Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1 o Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

§ 2 o Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

⁶⁸TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.

Federal de Recursos: "a simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea". A Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, que acresceu ao Código Tributário Nacional, dentre outras disposições, o artigo 155-A, veio em reforço ao entendimento ora esposado, ao estabelecer, em seu § 1º, que "salvo disposição de lei contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas". Recurso especial não-conhecido pela alínea "a", e conhecido mas improvido pela alínea "c". (STJ, Primeira Seção, RESP - RECURSO ESPECIAL – 378795, Data da Publicação: 21/03/2005)

Pode-se inferir que o STJ entende que a confissão da dívida somada do pedido de parcelamento, não dá ensejo à aplicação da denúncia espontânea, por isso, não se pode confundir pagamento com parcelamento. Além disso, o órgão admite que as multas punitivas e moratórias sejam atingidas pelo instituto.

O que se pode extrair é que a norma produzida ratificou o entendimento, até hoje, predominante do STJ. Contudo, verifica-se também que o judiciário acaba perdendo um espaço político, pela introdução de um ato normativo oriundo do legislativo, cujo conteúdo já fora previamente definido na jurisprudência.

4.1.4 A CELEUMA JURISPRUDENCIAL DA DENUNCIA ESPONTÂNEA: A CONFUSA INTERPRETAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART.138, CTN.

Como já exposto no tópico anterior, a denúncia espontânea é um instituto em que o ilícito tributário é confessado, anteriormente à ação fiscal, para evitar sanções

Este fenômeno, como já dito anteriormente, de acordo com Paulo de Barros Carvalho⁶⁹ é um modo de exclusão da responsabilidade por infrações à legislação tributária, confessado o ilícito pelo infrator antes de iniciada a ação fiscal, para impedir multas punitivas, mas que não rechaça os juros e a multa de mora, previsto no art 138, do CTN de natureza indenizatória não-punitiva,

O conflito em questão nasce da interpretação do parágrafo único, desse dispositivo, o qual afirma que o benefício não será concedido, se a denúncia for

⁶⁹CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário.

externada “após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”, visto que é uma norma jurídica, pela qual as Fazendas Públicas fazem uso para não excluir o crédito de tributos dependentes da homologação, após o término do prazo previsto em lei.

Aliomar Baleeiro ministrou que:

O CTN não menciona o autolancamento, usando dessa expressão ou de qualquer outra equivalente. Prefere conceituar o “lançamento por homologação”, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, ressalvando o controle posterior desta. Ora, se ela homologa, isto é, ratifica e convalida o lançamento, este foi ato de autoridade do sujeito passivo, autolancamento, portanto.⁷⁰

Anos atrás, o Superior Tribunal de Justiça aceitava a exclusão da multa, quando o contribuinte pagasse sua dívida tributária, perante a Fazenda Pública, desde que fosse anterior a qualquer procedimento do Fisco:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL - ART. 138 DO CTN - DENÚNCIA ESPONTÂNEA - PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO - EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA - POSSIBILIDADE. Na hipótese dos autos, a empresa contribuinte procedeu ao recolhimento do débito antes de qualquer procedimento fiscal, de forma que se torna incabível a cobrança da multa moratória. Com efeito, é pacífico o entendimento deste Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o contribuinte que, espontaneamente, denuncia o débito tributário em atraso e recolhe o montante devido, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, fica exonerado de multa moratória. Agravo regimental improvido. (STJ, Relator: Ministro FRANCIULLI NETTO, Data de Julgamento: 21/09/2004, T2 - SEGUNDA TURMA).

Contudo, posteriormente o STJ limitou a aplicação do instituto, em relação aos tributos submetidos à homologação, “revogando”, assim, o art 138, CTN.

Lançamento por homologação é aquele em que o contribuinte verifica a matéria tributável, declara e, sem qualquer exame prévio da autoridade

⁷⁰ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11.ed. ver.atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.828.

administrativa, antecipa o pagamento do tributo. Essa declaração constitui o crédito tributário.

Essa orientação se baseava no seguinte: quando o contribuinte apresentava a declaração do tributo e antecipava o pagamento, mas não integralmente, ele estava confessando uma transgressão à legislação tributária, dando início ao procedimento administrativo citado no parágrafo único, do artigo:

TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA. PAGAMENTO EM ATRASO. ARTIGO 138 DO CTN.

1. O pagamento integral em atraso de tributos, sem que tenha sido iniciado procedimento administrativo, configura, em regra, a denúncia espontânea, apta a afastar a multa moratória, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

2. Contudo, com relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a posição majoritária da Primeira Seção desta Corte é no sentido de não reconhecer a ocorrência da denúncia espontânea quando houver declaração desacompanhada do recolhimento tempestivo do tributo.

3. Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 615083 / MG.RECURSO ESPECIAL 2003/0230388-0.Relator: Ministro CASTRO MEIRA. Data do Julgamento 02/06/2005, T2 - SEGUNDA TURMA.DJ 15/08/2005 p. 252)

Ou seja, não recolhendo todo o crédito, no momento da declaração, está confessa a infração, rechaçando a hipótese de denúncia espontânea em um sucessivo instante.

A fim de apaziguar a situação, em 2008, foi editada a súmula 360, do STJ, a qual dispõe que “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.”

Logo, a grande novidade é justamente o fato de não se aplicar este instituto, quando o contribuinte declarar o tributo de forma regular, mas atrasar o seu pagamento. Deste modo, a súmula dá ensejo para àquele que não entregou a declaração, tampouco recolheu o tributo no todo, ou parte dele, fazê-lo sem haver o recolhimento de multa.

Sendo assim, conclui-se que a súmula acredita ser mais vantajoso para o sujeito passivo preferir não declarar, nem recolher o tributo a restabelecer a situação lícita:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. NÃO CONFIGURADA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, DECLARADO E NÃO PAGO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. 1. Não viola o artigo 535, II, do CPC, nem importa negativa de prestação jurisdicional, o acórdão que, mesmo sem ter examinado individualmente cada um dos argumentos trazidos pelo vencido, adotou, entretanto, fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta. 2. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência (art. 134, par. único). É pressuposto essencial da denúncia espontânea o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado (CTN, art. 138, par. único). Consequentemente, não há possibilidade lógica de haver denúncia espontânea de créditos tributários já constituídos e, portanto, líquidos, certos e exigíveis. 3. Segundo jurisprudência pacífica do STJ, a apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF (instituída pela IN-SRF 129/86, atualmente regulada pela IN8 SRF 395/2004, editada com base no art. 5º do DL 2.124/84 e art. 16 da Lei 9.779/99) ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensada, para esse efeito, qualquer outra providência por parte do Fisco. 4. A falta de recolhimento, no devido prazo, do valor correspondente ao crédito tributário assim regularmente constituído acarreta, entre outras consequências, as de (a) autorizar a sua inscrição em dívida ativa, (b) fixar o termo a quo do prazo de prescrição para a sua cobrança, (c) inibir a expedição de certidão negativa do débito e (d) afastar a possibilidade de denúncia espontânea. 5. Nesse entendimento, a 1ª Seção firmou jurisprudência no sentido de que o recolhimento a destempo, ainda que pelo valor integral, de tributo anteriormente declarado pelo contribuinte, não caracteriza denúncia espontânea para os fins do art. 138 do CTN. 6. Recurso especial a que se dá provimento.

(STJ, Primeira Turma, RESP - RECURSO ESPECIAL – 825135, Data da Publicação: 25/05/2006.)

O sujeito passivo que efetuou a declaração não pode esperar que, por isso, a Administração Tributária premie a sua mora no cumprimento da obrigação tributária principal, ou seja, o pagamento. Isso só acontece, nos casos em que a denúncia espontânea ocorre de fato, o seja, quando o Fisco passa a ter conhecimento de fatos geradores até então desconhecidos.

De acordo com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o instituto é vedado nos casos em que o contribuinte primeiro realiza a obrigação acessória de

declaração. Contudo, essa vedação não alcança as situações em que ele declara e paga o tributo, que não constou na sua declaração inicial.

Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 545 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. CTN, ART. 138. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO FORA DO PRAZO. IRRF. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DIFERENÇA NÃO CONSTANTE DA DCTF. POSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. 1. É cediço na Corte que "Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento." (REsp n.º 624.772/DF, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 31/05/2004) 2. A inaplicabilidade do art. 138 do CTN aos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação funda-se no fato de não ser juridicamente admissível que o contribuinte se socorra do benefício da denúncia espontânea para afastar a imposição de multa pelo atraso no pagamento de tributos por ele próprio declarados. Precedentes: REsp n.º 402.706/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 15/12/2003; AgRg no REsp n.º 463.050/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 04/03/2002; e EDcl no AgRg no REsp n.º 302.928/SP, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 04/03/2002. 3. Não obstante, configura denúncia espontânea, exoneradora da imposição de multa moratória, o ato do contribuinte de efetuar o pagamento integral ao Fisco do débito principal, corrigido monetariamente e acompanhado de juros moratórios, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal com o intuito de apurar, lançar ou cobrar o referido montante, tanto mais quando este débito resulta de diferença de IRRF, tributo sujeito a lançamento por homologação, que não fez parte de sua correspondente Declaração de Contribuições e Tributos Federais. 4. *In casu*, o contribuinte reconhece a existência de erro em sua DCTF e recolhe a diferença devida antes de qualquer providência do Fisco que, em verdade, só toma ciência da existência do crédito quando da realização do pagamento pelo devedor. 5. Ademais, a inteligência da norma inserta no art. 138 do CTN é justamente incentivar ações como a da empresa ora agravada que, verificando a existência de erro em sua DCTF e o consequente auto lançamento de tributos aquém do realmente devido, antecipa-se a Fazenda, reconhece sua dívida, e procede ao recolhimento do montante devido, corrigido e acrescido de juros moratórios. 6. Exigir qualquer penalidade após a espontânea denúncia é conspirar contra a *ratioessendi* da norma inserida no art 138 do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento. (STJ, Primeira Turma, AGA - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO – 600847, Data da Publicação: 05/09/2005.)

Diante do exposto, depreende-se que o STJ orienta-se pela não aplicação do artigo 138, CTN ao descumprimento de obrigações tributárias acessórias e que veda a aplicação da denúncia espontânea, nos tributos submetidos à homologação, declarados pelo sujeito passivo e recolhidos a posteriori.

4.1.5 REPETIÇÃO DA COBRANÇA DO ICMS: LEGITIMIDADE ATIVA E INCONSTÂNCIA DA JURISPRUDÊNCIA QUANTO A TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS CONCEDIDOS DE ENERGIA ELÉTRICA E DEMANDA CONTRATADA

Quando um tributo é pago de forma indevida, o contribuinte tem o direito de pleitear, frente às autoridades fazendárias, a restituição do *quantum* pago. É a chamada repetição de indébito.

Para que uma dada ação seja iniciada e assim nascer uma relação jurídica é necessário que ela contenha as condições da ação, previstas no art. 267, V, do CPC, sob pena de o processo ser extinto, sem resolução do mérito: possibilidade jurídica do pedido, interesse processual e legitimidade das partes.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, a relação jurídica é um vínculo abstrato entre uma pessoa, o sujeito ativo, a qual exige de outra, o sujeito passivo, o cumprimento de uma prestação, por força de uma imputação normativa.

No direito tributário, essa relação está restrita ao competente para instituir e exigir o tributo e a pessoa que está obrigada a pagá-lo, pelo fato de manter uma relação direta com a situação que ensejou o devido fato gerador. Este ocorrendo, surge a incidência do tributo e a obrigação tributária está criada para o contribuinte.

Conforme a Lei Complementar nº87/96, art.4º, o qual dispõe sobre o ICMS, o contribuinte deste imposto e, por conseguinte, o sujeito passivo, é a pessoa que realiza operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Há duas espécies de contribuinte: o de direito, determinado legalmente, e o de fato, o qual suporta o encargo econômico do tributo. Este último, via de regra, é o consumidor final.

A Lei Maior de 88 e a LC 87/96, a respeito do ICMS sobre energia elétrica, são claras ao dizer que, nas operações internas, o contribuinte de direito é quem

fornece a energia; já nas operações interestaduais, existe a aplicação da imunidade tributária, conforme o art.155 §2º, X, CF/88.

Logo, não seria possível incluir o consumidor final como contribuinte de direito do ICMS, visto que, para tal, deveria haver uma lei que assim o intitulasse. Não cabe a ele recolher o tributo, tão pouco, o Fisco iniciaria execuções fiscais contra o hipossuficiente, pois seriam rechaçadas pelo judiciário.

Parte da doutrina entendia que, o consumidor estava alheio à relação que exigia do sujeito passivo o cumprimento de uma obrigação, não portando, assim, legitimidade *ad causam* e tão pouco, interesse a ser tutelado.

José Beneditto Miranda⁷¹ alerta que o contribuinte é aquele que dá causa ao pressuposto da incidência, ou seja, a empresa que fornece a energia elétrica, e não o consumidor. Ainda nesse pensamento, o Procurador do Estado de Minas Gerais diz:

a leitura do art. 34, § 9º, do ADCT e do art. 9º, § 1º, II, da LC 87/96 talvez não permitisse a conclusão extraída, pois, segundo o que ali está dito, o valor da operação própria realizada pela distribuidora - a base de cálculo do ICMS -, cumulando ou não a condição de contribuinte com a de responsável tributário pelas operações antecedentes, deve compreender o valor agregado em todas as etapas anteriores. A energia consumida outro significado não tem senão o de prestar-se como medida da expressão financeira da materialidade da hipótese de incidência do imposto.

Ele ainda recorda que o único caso em que o contribuinte do ICMS de energia elétrica, é representado pelo consumidor final, ocorre quando a energia é para fins próprios, em operação interestadual, conforme anteriormente citado o art.4º, IV, da LC nº 87/96.

Este posicionamento está fundamentado no art 165 e 166, do CTN⁷², pelos quais se pode deduzir que só pode vir a pleitear a restituição do valor pago, àquele

⁷¹José Beneditto Miranda: Repetição de indébito tributário - legitimidade ativa. Publicado em 30/06/2008 | Nº 54 - Ano XI - JUNHO/2008 - ISSN - 1518-0360.

⁷² Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;
III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

que for sujeito ativo da relação tributária. Somente este tem legitimidade *ad causam*, não podendo transferi-la com quem não fosse, assim também, qualificado.

Nesse mesmo contexto, entendia a Segunda Turma do STJ que:

RECURSO ESPECIAL. PROCESSO TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXIGIBILIDADE C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ICMS. TRIBUTO INDIRETO. CONSUMIDOR. "CONTRIBUINTE DE FATO". ILEGITIMIDADE ATIVA. APELO PROVIDO.

1. Os consumidores de energia elétrica, de serviços de telecomunicação e os adquirentes de bens não possuem legitimidade ativa para pleitear a repetição de eventual indébito tributário do ICMS incidente sobre essas operações.

2. A caracterização do chamado contribuinte de fato presta-se unicamente para impor uma condição à repetição de indébito pleiteada pelo contribuinte de direito, que repassa o ônus financeiro do tributo cujo fato gerador tenha realizado (art. 166 do CTN), mas não concede legitimidade *ad causam* para os consumidores ingressarem em juízo com vistas a discutir determinada relação jurídica da qual não façam parte.

3. Os contribuintes da exação são aqueles que colocam o produto em circulação ou prestam o serviço, concretizando, assim, a hipótese de incidência legalmente prevista.

4. Nos termos da Constituição e da LC 86/97, o consumo não é fato gerador do ICMS.

5. Declarada a ilegitimidade ativa dos consumidores para pleitear a repetição do ICMS.

6. Recurso especial provido.

(REsp 983.814/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04.12.2007, DJ 17.12.2007 p. 167)

Esse posicionamento foi reiteradamente usado nas decisões proferidas, nas Turmas do Superior Tribunal.

Todavia, o Tribunal alterou mais uma vez o seu entendimento e passou a compreender que quando o imposto for devido por concessionária de serviço público, o consumidor final terá o direito de ingressar com uma ação declaratória de repetição de indébito.

Alteração perfeitamente observada nas seguintes jurisprudências:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA CONTRATADA. AÇÃO

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE ATIVA DO CONSUMIDOR. MUDANÇA DE ENTENDIMENTO DO STJ. NOVA ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL CONSOLIDADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA REPETITIVA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. PEDIDO PARA PREVALÊNCIA DO ENTENDIMENTO ANTERIOR. IMPOSSIBILIDADE. FORÇA COGENTE DE PRECEDENTE FIRMADO SOB SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DO DIREITO À ESPÉCIE. VERBETE SUMULAR 456/STF E ART. 267 DO RISTJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. "Diante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada" (REsp 1.299.303/SC, Primeira Seção, Rel. Min. CESARASFORROCHA, DJe 14/08/12, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC).

2. A presente demanda ainda é carecedora da entrega definitiva da prestação jurisdicional, o que a torna permeável às oscilações jurisprudenciais até que sobre ela recaia o manto da coisa julgada. Por outro lado, a modificação de entendimento jurisprudencial, notadamente porque erigida em sede de recurso especial representativo de controvérsia repetitiva, adquire força cogente e, por essa razão, deve apanhar os feitos pendentes de julgamento.

3. É dever do Superior Tribunal de Justiça respeitar e encampar a sua jurisprudência consolidada e, ao julgar, aplicar o direito à espécie (verbete sumular 456/STF e art. 257 do RISTJ).

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1353796 / CE AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2012/0240698-0 Relator(a) Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA. Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 03/09/2013. DJe 12/09/2013⁷³)

No entendimento da Segunda Turma:

TRIBUTÁRIO - AGRADO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL - LEGITIMIDADE ATIVA DO CONSUMIDOR PARA PROPOR AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE INDÉBITO - ICMS - INCIDÊNCIA SOBRE A DEMANDA CONTRATADA E NÃO UTILIZADA - INAPLICABILIDADE DO ENTENDIMENTO SUFRAGADO NO RESP 903.394/SC AO FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA - TEMA DECIDIDO À LUZ DO ART. 543-C DO CPC - RESP 1.299.303/SC.

1. A eg. Primeira Seção do STJ submeteu ao rito dos recursos representativo da controvérsia - art. 543-C do CPC -, Recurso Especial 1.299.303/SC, firmou o entendimento de que não se aplica

⁷³<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=repeti%E7%E3o+icms+energia+el%E9trica&&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=5>

o fundamento proferido no REsp 903.394/AL aos casos de fornecimento de energia elétrica, bem como proclamou o entendimento da legitimidade ativa do consumidor para propor ação declaratória c/c repetição de indébito.

2. Se a parte insiste em tese de mérito já solucionada em julgamento submetido à sistemática do art. 543-C do CPC, o recurso é manifestamente infundado.

3. Agravo regimental em ataque ao mérito de decisão proferida com base no art. 543-C do CPC não provido, com aplicação de multa no percentual de 10% (dez por cento) sobre o valor da causa.

(AgRg no REsp 1354859 / CE AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2012/0245899-5 Relator(a) Ministra ELIANA CALMON Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 08.10.2013. DJe 18.10.2013.⁷⁴

E o último entendimento recente da Primeira Turma:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRADO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO DE ENERGIA ELÉTRICA. LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR DE FATO (CONTRIBUINTE FINAL) PARA AJUIZAR AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO A FIM DE REVER OS VALORES PAGOS SOBRE A DEMANDA CONTRATADA E NÃO UTILIZADA. RECURSOS REPRESENTATIVOS DA CONTROVÉRSIA: RESP 1.299.303/SC, REL. MIN. CESAR ASFOR ROCHA, DJE 14.08.2012 E RESP 960.476/SC, REL. MIN. TEORI ALBINO ZAVASKI, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC. AGRADO REGIMENTAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS DESPROVIDO.

1. A Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp. 1.299.303/SC, representativo de controvérsia, realizado em 08.08.2012, da relatoria do Ministro CESAR ASFOR ROCHA, firmou o entendimento de que o consumidor tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada.

2. Outrossim, no julgamento do Recurso Especial Repetitivo 960.476/SC, de Relatoria do Ministro TEORI ALBINO ZAVASKI, DJe de 13.05.2009, processado nos moldes do art. 543-C do CPC, pacificou-se posicionamento de ser indevida a incidência do ICMS sobre o valor correspondente à demanda de potência elétrica contratada mas não utilizada.

3. Ademais, afigura-se inadequada a argumentação relacionada à observância da cláusula de reserva de plenário (art. 97 da CRFB) e do enunciado 10 da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, pois não houve declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos legais suscitados, tampouco o afastamento destes, tão somente a interpretação do direito infraconstitucional aplicável à espécie. Precedentes: AgRg no REsp. 1.264.924/RS, Rel. Min.

⁷⁴<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=repeti%E7%E3o+icms+energia+el%E9trica&&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=3>

HUMBERTO MARTINS, DJe 09.09.2011; e EDcl no AgRg no REsp. 1.232.712/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 26.09.2011.
 4. Agravo Regimental do Estado de Minas Gerais desprovido. (AgRg no Ag 1347264 / MGAGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 2010/0161503-2. Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. T1 - PRIMEIRA TURMA. Julgado em 15.10.2013. DJe 05/11/2013)⁷⁵

Como se vê, as repetitivas alterações jurisprudências dão vasão à instabilidade jurídica, rompendo com toda uma dogmática jurídica elaborada baseada em um tema.

4.1.6 SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: A TESE PRESCRICIONAL DO “CINCO MAIS CINCO”.

O Poder Legislativo, em 2005, aprovou a Lei nº 11.101, a qual foi revogadora do Decreto-lei nº 7.661/45 e que regulamentou o direito falimentar, no ordenamento pátrio.

Essa regulamentação vislumbrava esclarecer o processo falimentar e, também, alterar a ordem dos privilégios creditícios, incluindo as garantias de crédito tributário. Contudo, para essa modificação acontecer, foi necessária a edição da Lei Complementar nº 118/2005, visto que o art 146, III, b da Constituição Federal reserva essa matéria- de estabelecer normas gerais de lançamento, crédito, prescrição e afins- à Lei Complementar.

Entre os dispositivos da LC 118/05, destaca-se o artigo 3º, que diz:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

⁷⁵<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=repeti%E7%E3o+icms+energia+el%E9trica&&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>

O lançamento por homologação, citado pelo dispositivo, é aquele que ocorre quando o contribuinte antecipa o pagamento do tributo, sem a necessidade de prévia autorização administrativa e, posteriormente, a referida autoridade, ao tomar conhecimento, homologa o feito.

O embate surge pelo fato de o enunciado incorporar, ao direito positivo, uma norma interpretativa do artigo 168, do CTN, sendo que é competência do STJ interpretar a lei federal e este já havia se posicionado, quanto ao tema.

O artigo 168, I, do Código Tributário expõe que:

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:
I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário.

Tendo, deste modo, como objeto, a prescrição para a repetição de indébito tributário. No tocante ao lançamento por homologação, o STJ havia adotado a tese do “cinco mais cinco”, alusivo ao direito do contribuinte de ter o *quantum* pago de forma indevida, restituído. Por isso que a interpretação era de que o prazo quinquenal começava a ser contado, somente, após a extinção do crédito. O órgão orientou-se, no sentido de que a extinção ocorreria, também, com o transcorrer do prazo decadencial, do art 150, §4º, CTN, ou seja: decorrem cinco anos após a ocorrência do fato gerador e mais cinco anos para o contribuinte exigir a repetição de indébito, depois da homologação.

João Otávio Noronha, ministro do STJ, fala que:

Para a pretensão contida na ação de repetição de indébito de tributo sujeito à homologação, o Superior Tribunal de Justiça consagrou a tese dos “cinco mais cinco”, ou seja, o prazo prescricional é de cinco anos contados da homologação, a qual, se tácita, ocorre depois de transcorridos cinco anos do fato gerador.

Conclui-se, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça foi totalmente desconsiderada. Além disso, como o CTN impõe que a norma interpretativa se aplique ao ato ou fato pretérito, o art 3º, da LC 118/05, se aplicaria até nos processos em tramite. Esse fato gerou um enorme desconforto entre os membros do Superior Tribunal

Hodiernamente o STJ entende que:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RETRATAÇÃO. ART. 543-B, § 3º, DO CPC. DIREITO TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRESCRIÇÃO. DEMANDA AJUIZADA APÓS O INÍCIO DE VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR N. 118/2005. APLICAÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL NELA DETERMINADO. RECURSO ESPECIAL N. 566.621/RS. 1. Reapreciação de embargos de divergência pelo rito do art. 543-B, § 3º, do CPC. 2. O Supremo Tribunal Federal, após reconhecer a repercussão geral no RE n. 566.621/RS, proclamou que a prescrição quinquenal prevista na Lei Complementar n. 118/2005 aplica-se às ações ajuizadas após 8.6.2005, termo final da *vacatio legis*. 3. A tese dos "cinco mais cinco", consagrada no STJ, aplica-se às demandas ajuizadas até 8.6.2005. 4. Acórdão dos embargos de divergência reconsiderado. 5. Embargos de divergência desprovidos. (STJ, Datade Julgamento: 19/06/2013,CE-CORTE ESPECIAL)

Sendo assim, a tese do “cinco mais cinco” só é aplicada nas demandas ajuizadas até a data de 8 de junho de 2005.

O que se extrai desse novo entendimento é que o judiciário, além de provocar um combate com o legislativo, ainda fica enfraquecido, no espaço político, por não disponibilizar uma resposta segura aos pedidos dos jurisdicionados.

4.20 Julgamento Desses Casos: Como São Fundamentados

Obviamente, os juízes brasileiros se preocupam com essa questão da instabilidade jurisprudencial. Comumente, se verifica alterações de precedentes baseando-se no posicionamento de uma instância superior, tal como o Supremo Tribunal Federal.

Às vezes, o magistrado tende a se sensibilizar com as questões sociais, ao se deparar com flagrantes injustiças. Neste ponto, como já anteriormente falado, cria-se um conflito pela sua formação normativista: a independência do juiz contra a sua atuação isonômica na jurisdição brasileira. O juiz, Gerivaldo Neiva⁷⁶, é famoso

⁷⁶Juiz de Direito (Ba), membro da coordenação estadual (Ba) da Associação Juízes para a Democracia (AJD), Porta-Voz no Brasil do movimento Law Enforcement Against Prohibition e membro da Comissão de Direitos Humanos da Associação dos Magistrados Brasileiros (AMB).

na Bahia por sentenciar conforme seus próprios entendimentos do que é social, moral e ético, sem se apegar, em abundância, ao que prevê a lei.

Conforme uma pesquisa, elaborada pelo Juiz Federal e professor de Direito Tributário, Marcos Bruno Miranda Clementino⁷⁷, na hora de decidir, alguns enaltecem seu entendimento sobre a matéria discutida, antes de proferir a sentença com base em orientações de tribunais, outros expõem seu próprio posicionamento e nele se baseiam e, ainda, há aqueles que transcrevem todo o julgado anterior, para servir de fundamentação, sem qualquer intervenção de opinião pessoal.

Além disso, a pesquisa ressalta que ir de encontro aos próprios posicionamentos, para se basear precedentes anteriores não é uma prática exclusiva da primeira instância da Justiça Federal. Acontece com o próprio STJ, quando se trata de seguir posicionamento do Pretório Excelso.

O desembargador federal Marcelo Navarro, do TRF da 5ª Região, aplicou o entendimento do STF, ressaltando seu posicionamento pessoal:

CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. DESAPROPRIAÇÃO PARA FINS DE REFORMA AGRÁRIA. INDENIZAÇÃO. JUSTO VALOR. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. 1. O CRITÉRIO DO JUSTO VALOR, INTRODUIZIDO PELO ARTIGO 184 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, É FUNDAMENTAL NO CÁLCULO DA INDENIZAÇÃO, E INDICA O COMPROMISSO COM A VERDADE DOS FATOS, NO TOCANTE À EFETIVA OCUPAÇÃO DO IMÓVEL, AINDA MAIS QUE É DA NATUREZA INTRÍNSECA DA REFORMA AGRÁRIA A APRECIÇÃO DA UTILIZAÇÃO DA TERRA, TUDO ISSO FAZENDO CRER QUE, HAVENDO DIVERGÊNCIA ENTRE DOIS CRITÉRIOS ACERCA DA ÁREA QUE SE TOMARÁ POR BASE PARA A APURAÇÃO DA INDENIZAÇÃO, DEVE-SE OPTAR POR AQUELE QUE MAIS CONDIZ COM A REALIDADE FÁTICA 2. FIXAÇÃO DO VALOR INDENIZATÓRIO DE ACORDO COM LAUDO PERICIAL TECNICAMENTE DEFICIENTE, CUJO QUANTUM EXTRAPOLOU EM MUITO O VALOR DE MERCADO DO IMÓVEL DESAPROPRIADO. 3. A COBERTURA VEGETAL É INDENIZÁVEL, DESDE QUE COMPROVADO O SEU EFETIVO APROVEITAMENTO ECONÔMICO. 4. FIXAÇÃO DE VERBA HONORÁRIA ADVOCATÍCIA DE ACORDO COM O ARTIGO 19, PARÁGRAFO 1.º, DA LC 76/93. 5. RESSALVADO O ENTENDIMENTO JÁ ESPOSADO EM REITERADAS DECISÕES DESTA CORTE, ADOPTAR-SE-Á O POSICIONAMENTO PACÍFICO DO STF, QUE RECONHECEU A INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 14 DA LC 76/93, POR OFENSA AO ART. 100 DA CF/88. 6.

⁷⁷ Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários-IBET. Professor de Direito Tributário. Membro do Grupo de Estudos Tributários Eurico Marcos Diniz de Santi. Juiz Federal da 5ª Região.

APELAÇÃO DO INCRA PROVIDA. REMESSA PARCIALMENTE PROVIDA.

(TRF-5, Relator: Desembargador Federal Marcelo Navarro, Data de Julgamento: 10/02/2004, Quarta Turma).

Outro perfeito exemplo de modificação, por força de precedente da Suprema Corte é o informativo nº 235, do STJ, em acórdão relatado pelo ministro José Delgado:

TRANSFERÊNCIA. MILITAR. MATRÍCULA. UNIVERSIDADE FEDERAL.

A Turma, diante da recente consolidação da jurisprudência do STF e com a ressalva do entendimento do Min. Relator resolveu negar provimento ao recurso de militar transferido exofficio que, matriculado em universidade particular na origem, pretendia vaga em universidade pública federal na cidade de destino. Precedente citado do STF: ADI 3.324-DF, DJ 2/2/2005. REsp 707.944-RN, Rel. Min. José Delgado, julgado em 15/2/2005.

e assim, o militar transferido, matriculado em universidade particular, não tem mais o direito subjetivo de ingressar em uma instituição pública.

O STJ respeita mais a jurisprudência do STF, do que a sua própria. Uma justificativa plausível para esse fato seria a composição da Suprema Corte, de raras modificações; menos riscos de alterações bruscas, além e poder ser acompanhada por instancias inferiores, com maior segurança.

Todavia, essa falta de compromisso do juiz com a tradição jurisprudencial do seu próprio tribunal, gera a imprevisibilidade do judiciário. Por isso, a jurisprudência torna-se passível de modificações quando há mudança de composição de um dado tribunal, em uma determinada época, quando o magistrado se arrepende de um posicionamento e o altera. Essa instabilidade gera um verdadeiro empecilho ao caráter isonômico, do direito brasileiro.

José Afonso da Silva⁷⁸ trata a igualdade como alicerce do regime político democrático:

⁷⁸SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 33ª ed, ver e atual. Malheiros, São Paulo. P.132 e p. 213.

É o valor fundante porque, sem sua efetiva realização, os demais não se verificarão. A forma qualitativamente diferente de realizar esses valores é que distingue as duas versões atuais da democracia – democracia capitalista ou burguesa e democracia popular ou marxista. [...] Aristóteles vinculou a *ideia de igualdade* à *ideia de justiça*, mas, nele, trata-se de igualdade de justiça relativa que dá a cada um o que é seu, uma igualdade – como nota Chomé – impensável sem a desigualdade complementar e que é satisfeita se o legislador tratar de maneira igual os iguais e de maneira desigual os desiguais.

Esse cunho isonômico, no plano econômico, é fundamental para que não haja deformações na conjectura da livre iniciativa.

Por exemplo, a empresa X, beneficiada por certo precedente, recebeu bilhões de reais, de repetição de indébito. Em contrapartida, a empresa Y, concorrente, deixou de ganhar o mesmo valor, por um julgamento distinto.

Quando se trata de direito tributário, a situação torna-se um pouco mais complexa, visto que o tratamento isonômico alcança tanto a competência da justiça federal, como da estadual. A competência para a instituição de impostos pelos municípios e estados, encontra-se prevista na Constituição Federal. Por isso, se exige a uniformidade de tratamento, pela jurisprudência, entre todos os contribuintes, para que não haja diferenças econômicas. Ademais, o capital tende a ir para onde a tributação é mais benéfica.

O tributo de maior arrecadação no Brasil é o ICMS, o qual é de competência estadual. Os Estados transferiram para os municípios, em 2012, aproximadamente, R\$ 113,5 bilhões. Desse valor (2,58 % do PIB), 63,5 bilhões foram provenientes da arrecadação do ICMS (1,44% do PIB).⁷⁹

José Roberto Afonso, economista do Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas, verificou que a carga tributária brasileira atingiu um pico de 37,5%, do PIB, mesmo com a economia brasileira andando em “marcha lenta”.⁸⁰

Essa incongruência, segundo o economista, é justificável em virtude da complexidade da legislação tributária a qual permite que, mesmo havendo a desobrigação na venda de um produto, a arrecadação sobre ele aumente. Os impostos passam a incidir sobre outros, e as cobranças passam a ser em cascata.

⁷⁹ Termômetro Tributário no Brasil: Dezembro de 2013. José Roberto R. Afonso, Kleber Pacheco de Castro, Márcia Monteiro Matos.

⁸⁰ A incrível máquina de arrecadar impostos. Editorial. Publicado em 26.jan.2014.

Isso impossibilita a devolução integral do que foi taxado em toda a cadeia produtiva. A economia pode até desandar, mas a arrecadação tributária não.

Para a economia andar bem, deve haver um controle efetivo da incidência do ICMS, tendo em vista que é um tributo de extrema importância. Entretanto, como se sabe, cada Estado possui autonomia e a exerce em questões de repercussão nacional e, as causas relativas a esse tipo de imposto, ficam submetidas aos julgamentos das respectivas justiças estaduais, dificultando a uniformização da jurisprudência.

José Roberto relata que a durante os anos de 1998 e 2012, a arrecadação do ICMS, na região Sudeste teve uma alta média, por ano, de 4,9%; no Sul, 5,1%. Já o Nordeste e o Centro-Oeste, cresceram 6,3% e 7,4%, respectivamente. A carga tributária do imposto em relação ao PIB, na região Nordeste, alcança 8,3%, enquanto que na região Sudeste, esse percentual é de 7,4 do Produto Interno Bruto.

O governo federal tem a proposta de unificar a alíquota interestadual do ICMS em 4%, para intensificar a desconcentração na arrecadação do tributo. O economista diz que “Isso deve acontecer, porque a alíquota única de 4% transfere a tributação para o destino, beneficiando o Estado importador líquido, que são menos industrializados”. Pernambuco, Paraíba, Ceará e Piauí tiveram o crescimento anual maior que a média nacional.⁸¹

Retomando a uniformização da jurisprudência, no âmbito federal, existe o Conselho Da Justiça Federal, o qual se preocupa com a compilação da jurisprudência e facilita o acesso às informações. A justiça estadual não se preocupa tanto com essa uniformização, pois aprecia questões consumeristas, empresarias, sucessórias e essa “falta de interesse” reflete nas questões tributárias.

Todavia, essa uniformização ganha força com as súmulas, que tem uma importante função na jurisdição brasileira. A Reforma do Judiciário, formalizada pela Emenda Constitucional 45, de 2004, introduziu ao direito brasileiro, o instituto da súmula vinculante, que será esmiuçado no tópico seguinte.

4.3A Emenda Constitucional nº 45 e a Inovação Da Súmula Vinculante

⁸¹ Arrecadação de ICMS cresce mais no Nordeste e no Centro-Oeste. Marta Watanabe, São Paulo. Publicado em 03. abr. 2013

A Reforma do Judiciário brasileiro foi de fundamental importância para investimentos estrangeiros no país, em virtude da primazia da segurança jurídica que reflete diretamente na economia.

Entre as inovações, tem-se a edição da súmula vinculante, pelo Supremo Tribunal Federal, que torna obrigatória a decisão de um tribunal em situações posteriores e que se assemelham, tal como ocorre nos países de tradição consuetudinária. .

UadiLâmmeçoBulos⁸² relembra que:

o caráter vinculante já existia em nosso ordenamento constitucional desde o surgimento da ação declaratória de constitucionalidade, por obra da Emenda Constitucional n. 3/93, não sendo, portanto, uma novidade da reforma do judiciário.[...] as súmulas vinculantes nasceram no sistema *commom law*, mais precisamente entre os anglo-saxões, derivando do brocardo “mantenha-se a decisão e não se perturbe o que foi decidido” (*staredecisis et quieta non movere*). Nos Estados Unidos da América, a ideia de *súmula vinculante* exterioriza-se pelo instituto do *staredecisis*, pelo qual a Suprema Corte assegura aos indivíduos segurança e igualdade de entendimento na exegese de casos polêmicos e repetidos. Todos, sem exceção, do Presidente da República ao cidadão americano, acatam as decisões da Suprema Corte, num fervor quase religioso. Claro que o art. 103-A da Carta de 1988 não implantou o *staredecisis* entre nós, do mesmo modo que não converteu o nosso sistema *civil law* em *commom law*, só porque permitiu ao Pretório Excelso aprovar súmula com efeito vinculante. A Emenda Constitucional n.45/2004 apenas fomentou a ideia de que a uniformização de temas controvertidos e reiterados, pelo órgão de cúpula do Poder Judiciário brasileiro, é uma *garantia fundamental da cidadania*.

O constitucionalista ainda leciona que as súmulas tradicionais não obrigam os órgãos do Judiciário, nem do Executivo a seguir orientação do Supremo Tribunal Federal. Atuam como precedentes judiciais, que podem vir a ser adotados em casos similares e que só tem efeitos *inter partes*. Já as de caráter vinculante possuem efeitos *erga omnes* e, depois de publicadas na imprensa oficial, vinculam os órgãos

⁸² BULOS, UadiLâmmeço. Curso de Direito Constitucional. – 5. ed.rev e atual.de acordo com a Emenda Constitucional nº64/2010. São Paulo: Saraiva, 2010.

do Judiciário e da Administração Pública, em todas as esferas do governo, art. 103,CF/88⁸³.

Qualquer um dos interessados pode arguir a orientação do STF, pois esta súmula vincula, diretamente, órgãos judiciais e órgãos da administração pública e tem como objetivo superar qualquer controvérsia sobre validade, interpretação e eficácia que possam vir a promover a insegurança jurídica e recrudescer, significativamente, o número de processos.

Para ser editada, exige-se que a matéria tenha sido alvo de debates do Pretório Excelso e haja reiteradas decisões sobre a questão constitucional. Cabe, também ao STF, limitar ou procrastinar os efeitos sumulares.

Gilmar Mendes, Ministro da Suprema Corte, ao analisar a segurança jurídica e súmula vinculante disse que

a preocupação com a segurança jurídica permeia o instituto da súmula vinculante como um todo. Não só existe evidente relação natural entre a edição de uma súmula vinculante e o grau de segurança relativo à matéria sumulada, como também o princípio da segurança jurídica é garantido pela própria forma do instituto: ao determinar que a edição de súmula pressuponha a existência de reiteradas decisões sobre certo tema, ao exigir quórum qualificado para a sua edição; ao prever procedimento rígido para a sua revisão e ao fixar mecanismos céleres e eficientes para a sua efetivação.⁸⁴

Entre as súmulas vinculantes que permeiam o Supremo Tribunal Federal, quatro são de ordem tributária: 8-São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam

⁸³ Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso.

⁸⁴ Gilmar Mendes. A Reforma do Sistema Judiciário no Brasil: elemento fundamental para garantir segurança jurídica ao investimento estrangeiro no País.

de prescrição e decadência de crédito tributário; 19- A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal; 24- Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei no 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo e 32- O ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras.

Como já foi estudado em tópicos anteriores, há outras situações que já poderiam ter dado ensejo à criação de novas súmulas tributárias em virtude das controvérsias entre os órgãos e os inúmeros processos sobre questão idêntica. Para tanto, o STF deve agir de ofício ou por provocação, mediante decisão de 2/3, dos seus ministros. Sem essa composição, não há edição de súmula.

Outro ponto que vem sendo discutido como meio de inibir a instabilidade jurisprudencial é o mecanismo de *Incidente de Demanda Repetitiva*, previsto no projeto de lei 8046/2010, o novo Código de Processo Civil. Vislumbra uniformizar as jurisprudências, ao viabilizar que o tribunal fixe um entendimento sobre o tema, o qual estiver sendo tratado, evitando, deste modo, decisões conflitantes e inibindo a multiplicação de processos idênticos, no que tange à questão de direito. Ademais, o projeto é muito pertinente para a celeridade processual, pois impõe a fixação de prazos para julgamento das demandas.

5 CONCLUSÃO

O trabalho de conclusão de curso demonstrou a importância do judiciário para economia, até mesmo na sua forma institucional e assecuratória da atividade econômica. Destarte, a sua ineficiência reflete diretamente no campo financeiro.

Quando o conflito é traçado no ramo tributário, sabe-se que ele tem um propósito meramente econômico, inclusive pela elevada carga tributária brasileira, assumindo, assim, causas com vultosos recursos financeiros envolvidos, cabendo, tão somente, recorrer ao judiciário, para solucioná-lo.

Não obstante, a instabilidade jurisprudencial abala os investimentos estrangeiros no Brasil, por ameaçar a estabilidade da segurança jurídica. Constatou-se que não se trata de desleixo dos magistrados, nem de descaso com a instituição jurisdicional. O que ocorre é resultado de uma ciência normativista e de uma prática jurídica, as quais repudiam qualquer tipo de interferência que diga respeito à realidade do crivo jurídico, o qual é puramente dogmático.

Considerou o direito como um conjunto de regras, cuja finalidade primordial seria disciplinar as relações sociais, exigindo, assim, que os indivíduos se adaptassem a norma. Para isso, o Estado deveria agir de forma coercitiva, atendendo à segurança jurídica, através da jurisdição. Essa atuação estaria embasada em princípios, tais como o da isonomia, crucial para o fator da instabilidade da jurisprudência, no Direito Tributário.

Para chegar aos resultados obtidos, utilizou-se do método de abordagem indutivo, o método de procedimento estudo de casos e o método de pesquisa bibliográfico.

Detectou-se que um dos causadores da inconstância jurisprudencial seria o fato de os magistrados preocuparem-se com a moral, a ética e com a sua consciência na hora de decidir. O que, de fato, justifica a modificação frequente de posicionamentos, em tribunais, principalmente, quando há mudança na composição, ausência de algum membro e afins.

Outro fator que contribui para a imprevisibilidade é a interpretação jurídica dada por cada magistrado, em decisões semelhantes. Para que houvesse uma maior estabilidade decisória, seria fundamental, que a legislação fosse mais coerente e inteligível, sem sentidos ambíguos.

Com o fito de apaziguar os efeitos da imprevisibilidade, o Poder Legislativo ao editar a súmula nº45/04, adotou o instrumento da súmula vinculante, introduzindo ao direito positivo brasileiro, características da tradição do *commomlaw*.

Infelizmente, tratando de matéria tributária, só existem quatro súmulas com efeito vinculante. Ainda há inúmeros outros casos que violam o princípio da isonomia e que acarreta prejuízos econômicos de elevado valor.

Outro método de uniformizar as jurisprudências seria o Incidente de Demanda Repetitiva, ainda em andamento, pelo projeto de lei 8.046/2010, o novo CPC.

Essas medidas são de crucial importância para o aperfeiçoamento do sistema judiciário brasileiro, além de ser uma forma de adaptá-lo a uma sociedade mais exigente nos quesitos eficiência e celeridade, fundamentais para o desenvolvimento jurídico e econômico de uma nação.

Obviamente, a formação de um profissional mais aberto a essa dinâmica, mais atento a essas evoluções sociais seria a melhor alternativa. Porém, é sabido que essa transformação ocorre de maneira lenta e gradual. Portanto, essas medidas transitórias e intervencionistas do Legislativo são elogiáveis e imprescindíveis.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto R., Kleber Pacheco de Castro, Márcia Monteiro Matos. **Termômetro Tributário no Brasil**: Dezembro de 2013. Publicado em 28/01/2014 Disponível em <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:eRNnXss64GEJ:www.joserobertoafonso.ecn.br/index.php/component/k2/item/download/1904_4229b2bf7ab5da5084343849280eda0f+&cd=4&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br> Acessado em: 26. Jan. 2014

AFONSO, José Roberto Rodrigues; ARAÚJO, Érika Amorim. 2003. **Uma análise da carga tributária global**.2004. Disponível em:<http://www.federativo.bnds.gov.br/bf_bancos/estudos/e0002441.pdf>. Acesso em: 10. jan.2014.

ARISTÓTELES, **A Política**, 1298 a.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5.ed.São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.ed. ver.atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.p.828.

BASILE; Juliano; JAYME, Thiago Vitale. **Justiça favorece alta dos juros**. Valor Econômico/SP,2004. Disponível em:<http://www.stf.jus.br/arquivo/biblioteca/PastasMinistros/NelsonJobim/Entrevistas/2004_dez_13.pdf>.Acesso em: 10. jan. 2014

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acessado em: 02. Jan. 2014

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/CodTributNaci/ctn.htm>> Acessado em: 20. Jan. 2014

BRASIL. **Lei nº 9.868 de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm> Acessada em: 23.jan.2014

BRASIL. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm> Acessado em 01.fev. 2014

BULOS, UadiLâmego. **Curso de Direito Constitucional.** 5.ed.rev. e atual. De acordo com a Emenda Constitucional n.64/2010. São Paulo: Saraiva, 2010.

BOBBIO, Norberto. **Da Estrutura À Função.** Novos Estudos De Teoria Do Direito. Tradução de Daniela BeccacciaVersiani; revisão técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. Barueri, São Paulo: Manole, 2007.

_____. **O Positivismo Jurídico:** Lições de filosofia do direito/ Norberto Bobbio; compiladas por Nello Morra; tradução e notas Márcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995.

BORGES, Solange Sólón. **Insegurança jurídica afeta negócios e crescimento econômico no Brasil.** Disponível em: <<http://www.fiesp.com.br/noticias/inseguranca-juridica-afeta-negocios-e-crescimento-economico-no-brasil/>> Acessado em: 10. jan.2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/>. Acesso em: 02 jan 2014.

CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. **Hermenêutica e argumentação:** uma contribuição ao estudo do direito. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

CANOTILHO, J.J.Gomes. **Direito Constitucional.** 4.ed. Coimbra: Livraria Almedina, s.d. p.481.

CASTRO, Fábio Mendonça e. **TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.** Disponível em: <<http://tributario.net/fcastro2121/inteiro-teor-ementa-tributario-parcelamento-de-debito-denuncia-espontanea-inaplicabilidade-recurso-repetitivo-art-543-c-do-cpc/>> Acessado em: 03.fev.2014

CARPENA, Márcio Louzada. **Os poderes do juiz no Common Law.** - Direito e Democracia: revista do Centro de Ciências Jurídicas /Universidade Luterana do Brasil. Vol. 1, n. 1 (2000), Canoas: Ed. ULBRA, 2000. P.85

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 21.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Teoria da Norma Tributária.** São Paulo: LAEL, 1974.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Interpretação Econômica em Direito Tributário-**Prevalência do Conteúdo sobre a Forma- Impossibilidade no Direito Brasileiro-Princípio da Legalidade. Revista de Direito Tributário, n. 55, Revista dos Tribunais.p. 182.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência:** Proteção da Confiança, Boa-fé, Objetiva e Irretroatividade como limitações Constitucionais do Poder Judicial de Tributar. São Paulo. Editora Noeses, 2009.

CLEMENTINO, Marco Bruno Miranda. **Diagnóstico da instabilidade jurisprudencial em matéria tributária no brasil.** Disponível em <http://www.esmarn.tjrn.jus.br/revistas/index.php/revista_direito_e_liberdade/article/view/187>. Acesso em 26.out.2013.

ESTRELLA, André Luiz Carvalho. **A norma antielisão e seus efeitos-**artigo 116, parágrafo único, do ctn. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_30/artigos/Art_andre.htm>. Acessado em: 22. Jan.2014.

GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.p.41.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Baptista Machado. 6. Ed. Coimbra: Armênio Amado, 1984.

LOCKE, John. **Dois Tratados sobre o Governo**. Tradução de Júlio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Malheiros, São Paulo, 1994.

MAQUIAVEL, Nicolau, **O Príncipe**; tradução de Brasil Bandecchi. 3.ed. São Pualo: Ícone,2006.

MENDES, Gilmar. **A Reforma do Sistema Judiciário no Brasil**: elemento fundamental para garantir segurança jurídica ao investimento estrangeiro no País Disponível em: <http://www.stf.jus.br/repositorio/cms/portalStfInternacional/portalStfAgenda_pt_br/ano/exo/discParisport1.pdf>. Acessado em: 10. jan. 2014.

MENDONÇA, Fabiano André de Souza. **Limites da responsabilidade do Estado**. Rio de Janeiro: Impetus, 2003. P.114-116.

MIRANDA, José Beneditto.**Repetição de indébito tributário**: legitimidade ativa. Publicado em 30/06/2008.n. 54 .Ano XI .jun.2008 Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_caderno&revista_caderno=26&pagina=20_77__>. Acessado em:06.fev.2014.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat. **Do Espírito das Leis**. Traduzido por Jean Melville. São Paulo: Martin Claret, 2002.

MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Revogação em Matéria Tributária**. São Paulo. Editora Noeses, 2005.

NERY JUNIOR, Nelson. **Princípios do Processo Civil na Constituição Federal**. 7.ed. São Paulo:RT, 2002.p.32.

NOGUEIRA, Alberto. **O Devido Processo Legal Tributário**. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

NUSDEO, Fábio. **Curso de economia**: introdução ao direito econômico. 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.p.42.

O GLOBO. **A incrível máquina de arrecadar impostos**. Editorial. Publicado em 26.jan.2014 . Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/opiniao/a-incrivel-maquina-de-arrecadar-impostos-11399031>> Acesso em 14.fev. 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3.ed.- São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, José Afonso da.**Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33. ed, ver e atual. Malheiros: São Paulo.

STJ - **Agravo Regimental No Agravo De Instrumento**: AgRg no Ag 314836 RS 2000/0060825-4. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8104886/agravo-regimental-no-agravo-de-instrumento-agrg-no-ag-314836-rs-2000-0060825-4-stj>>. Acessado em 02. fev.2014.

STJ-**Embargos De Declaração No Recurso Especial**: EDcl no REsp 227912 RS 1999/0076144-8 • Relatório e Voto. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7715867/embargos-de-declaracao-no-recurso-especial-edcl-no-resp-227912-rs-1999-0076144-8/relatorio-e-voto-13264748>>Acessado em: 03.fev.2014.

STJ - **Embargos De Divergencia No Recurso Especial**:EREsp 174532 PR 2000/0121148-0 • Certidão de Julgamento. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19683914/embargos-de-divergencia-no-recurso-especial-eresp-174532-pr-2000-0121148-0/certidao-de-julgamento-19683917>> Acessado em 02. fev. 2014.

STJ - **RECURSO ESPECIAL** :REsp 248875 RS 2000/0015349-4 Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8241445/recurso-especial-resp-248875-rs-2000-0015349-4>>. Acessado em 02. fev.2014

STJ - **ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA CONTRATADA**. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=repeti%E7%E3o+icms+energia+el%E9trica&&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=5>> Acessado em 02. fev.2014

VIEIRA, Andréia Costa. **Civil Law e Common Law**: os dois grandes sistemas legais comparados. Porto Alegre: S. A. Fabris, 2007. 270p.

WATANABE, Marta. **Arrecadação de ICMS cresce mais no Nordeste e no Centro-Oeste**. São Paulo. Publicado em 03. abr.2013. Disponível em <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Z7C1U4yQU_sJ:www.joserobertoafonso.ecn.br/index.php/publicacoes/item/download/1628_a24dcd5574741471ae4926cdb96f64ae+&cd=3&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br> Acessado em: 26. jan.2014