

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

FERNANDA TELES DE PAULA LEÃO

O regime de tutelas do Código de Processo Civil e a redefinição do conteúdo normativo do artigo 170-A do Código Tributário Nacional

São Paulo

2021

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

FERNANDA TELES DE PAULA LEÃO

O regime de tutelas do Código de Processo Civil e a redefinição do conteúdo normativo do artigo 170-A do Código Tributário Nacional

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, na subárea Direito Tributário, linha de pesquisa Efetividade do Direito Público e limitações da intervenção estatal, sob a orientação do Professor Titular Dr. Roque Antonio Carrazza.

São Paulo

2021

Sistemas de Bibliotecas da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo -
Ficha Catalográfica com dados fornecidos pelo autor

Leão, Fernanda Teles de Paula

O regime de tutelas do Código de Processo Civil e a redefinição do conteúdo normativo do artigo 170-A do Código Tributário Nacional / Fernanda Teles de Paula Leão. -- São Paulo: [s.n.], 2021.

137p ; 21,5 x 30 cm cm.

Orientador: Roque Antonio Carrazza.
Dissertação (Mestrado)-- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito.

1. Tributário. 2. Reinterpretação. 3. Precedentes . 4. Regimes de Tutelas. I. Carrazza, Roque Antonio. II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito. III. Título.

CDD

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

FERNANDA TELES DE PAULA LEÃO

O regime de tutelas do Código de Processo Civil e a redefinição do conteúdo normativo do artigo 170-A do Código Tributário Nacional

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito, na subárea Direito Tributário, linha de pesquisa Efetividade do Direito Público e limitações da intervenção estatal, sob a orientação do Professor Titular Dr. Roque Antonio Carrazza.

Aprovada em: ____/____/____.

Banca Examinadora

Professor Doutor Roque Antonio Carrazza (Orientador).
Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Professor (a) Doutor (a) _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Professor (a) Doutor (a) _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Logo que ingressei no Mestrado, tive a convicção de que seria uma jornada de grandes desafios e de inúmeras renúncias. Após quase três anos, todos os obstáculos foram superados, claro, com o suporte e apoio de pessoas muito importantes, as quais não posso deixar de agradecer.

Em primeiro lugar, agradeço a Deus, por ter me dado saúde e coragem para buscar mais este sonho e conseguir concluí-lo.

Ao meu orientador Prof. Roque Antonio Carrazza, que me ensinou pelo exemplo que para ser um mestre de verdade não basta apenas transmitir o conteúdo, mas é necessário estar sempre disponível para dividir, perceber as dificuldades e os anseios do aluno, abrir-se ao debate, e acima de tudo, exercer este papel com humildade e carinho.

Aos meus pais – Ney e Belkis, que sempre me inculcaram a importância e o valor do estudo, muitas vezes renunciando a projetos pessoais para me proporcionar estudo de boa qualidade. Aos meus irmãos – Flávio e Marina, companheiros de vida, que sempre estão ao meu lado nos momentos difíceis e felizes.

Agradeço, ainda, à equipe da Advocacia Lunardelli, em especial, aos integrantes do contencioso judicial, que sempre me apoiaram e entenderam minhas ausências em alguns momentos. Ao Pedro Lunardelli, pela amizade, pelos ensinamentos e maior exemplo da importância dos estudos na trajetória de um profissional respeitado.

A todos os meus amigos, próximos ou distantes, que sempre torceram por mim e que enviaram mensagens de carinho e apoio durante esta jornada.

Por fim, e mais importante, minha filha Laura, por ser a razão do meu viver, e ter me feito descobrir que sou muito mais forte do que imaginava e muito mais completa com ela ao meu lado.

RESUMO

LEÃO, Fernanda Teles de Paula. **O regime de tutelas do Código de Processo Civil e a redefinição do conteúdo normativo do artigo 170-A do Código Tributário Nacional**. 137f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2021.

Diante das diversas alterações na legislação brasileira, em especial com a promulgação do novo Código de Processo Civil, houve uma significativa valoração dos precedentes, os quais desempenham importante papel no tratamento isonômico entre os jurisdicionados e no atendimento da segurança jurídica das decisões. Também com o intuito de reforçar a importância dos precedentes e visando à necessidade de concretizar instrumentos para a duração razoável do processo e o implemento de meios que garantam a celeridade da sua tramitação, o Código de Processo Civil de 2015 trouxe a previsão da tutela provisória, que pode ter caráter de urgência ou evidência.

Paralelamente às alterações sofridas na legislação processual, o regime de compensação também sofreu significativas mudanças e aprimoramento procedimental. Atualmente, é administrado e operacionalizado por sistema eletrônico de processamento e cruzamento de dados, permitindo que a Receita Federal tenha absoluto controle sobre todas as compensações pelos contribuintes.

Assim, frente a este cenário de significativas alterações legislativas, é que o presente estudo propõe uma reinterpretação do conteúdo normativo do artigo 170-A do Código Tributário Nacional, visando afastar o entendimento atual dos Tribunais pátrios de que a vedação prevista nesta norma é aplicada inclusive nas hipóteses de tributo que já tenha sido declarado indevido pelo STJ ou STF sob o rito dos recursos repetitivos e da repercussão geral, levando em consideração o momento em que a norma será aplicada ao caso concreto, visto que este artigo foi editado sob um determinado contexto social que sofreu modificações.

Palavras-chaves: Tributário. Reinterpretação. Precedentes Judiciais. Regime de Tutelas. Compensação. Trânsito em julgado. Julgados repetitivos e repercussão geral.

ABSTRACT

LEÃO, Fernanda Teles de Paula. **The tutelage regime of the Code of Civil Procedure and the redefinition of the normative content on article 170-A of the National Tax Code.** 137 f. Dissertation (Master's Dissertation) – Pontifical Catholic University of São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2021.

Considering the several changes in the Brazilian legislation, especially with the promulgation of the new Code of Civil Procedure, there was a significant appreciation of the precedents, which play an important role both in the equal treatment between those under jurisdiction, and in meeting the legal security of the decisions. Also with the intention to reinforce the importance of the precedents and aiming at the necessity to consolidate instruments for the reasonable duration of the process and the implementation of means that guarantee the celerity of its proceedings, the Code of Civil Procedure of 2015 has brought the provision of the provisory tutelage, which may be either of urgency or evidence.

Simultaneously to the alterations in the procedural legislation, the compensation regime has also undergone meaningful changes and procedural improvements, being currently managed and operated by an electronic data processing and crossing system, allowing the Federal Revenue Service to have absolute control over all compensation from taxpayers.

Therefore, taking this scenario of significant legislative alterations into account the present study proposes a reinterpretation of the normative content of article 170-A of the National Tax Code, aiming at modifying the current understanding of the national Courts that the prohibition stated in this norm is also applied in cases in which taxes have already been declared undue by the STJ or the STF under the rite of repetitive appeals and general repercussion, taking into account the moment when the norm will be applied to the specific case, since this article has been edited under a specific social background which has undergone changes.

Keywords: Tributary. Reinterpretation. Judicial Precedents. Tutelage Regime. Compensation. Claim Preclusion. Repeated judgments and general repercussion.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADO	Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
art.	artigo
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF/1988	Constituição Federal de 1988
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COSIT	Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal
CPC/1939	Código de Processo Civil de 1939
CPC/1973	Código de Processo Civil de 1973
CPC/2015	Código de Processo Civil de 2015
CPRB	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
CTN	Código Tributário Nacional
DCOMP	Declaração de Compensação
DISIT	Divisão de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil
EC	Emenda Constitucional
g.n.	Grifos nossos
IN RFB	Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil
IPI	Imposto sobre os Produtos Industrializados
IRDR	Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
j.	Julgado em:
MedProv	Medida Provisória
Min.	Ministro
PER/DCOMP	Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PGFN/RF	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional/Receita Federal
REXT	Recurso Extraordinário

SRRF06	Superintendência Regional da Receita Federal – 6ª Região Fiscal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal
TSE	Tribunal Superior Eleitoral
TST	Tribunal Superior do Trabalho

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E DECISÕES JUDICIAIS	14
1.1 Considerações introdutórias	14
1.2 A interpretação jurídica e as teorias da interpretação	14
1.3 Os métodos de interpretação	18
1.4 Interpretação e argumentação jurídica	20
1.5 A importância para a interpretação jurídica do contexto social em que editada a lei	28
1.6 Redução teleológica e derrotabilidade de regras jurídicas	32
1.7 Interpretação e decisão judicial: o papel dos precedentes na uniformização interpretativa	39
2 A SISTEMÁTICA DOS PRECEDENTES NO SISTEMA JUDICIAL BRASILEIRO	47
2.1 O conceito de precedente e sua importância no sistema jurídico	47
2.2 Características e finalidade dos precedentes judiciais	51
2.3 Evolução do sistema de precedentes judiciais no Brasil	55
2.4 Precedentes e a sistemática dos recursos repetitivos do CPC/2015	61
2.5 O regime de precedentes e seus efeitos previstos na legislação brasileira	65
3 O REGIME DE TUTELAS INSTITUÍDO PELO CPC/2015	72
3.1 O regime das tutelas e os princípios constitucionais relacionados ao <i>due process of law</i>	72
3.2 Evolução das medidas de urgência na legislação processual brasileira	74
3.3 A aplicação dos precedentes na tutela de urgência	78
3.4 A aplicação dos precedentes na tutela de evidência	83
3.5 O regime das tutelas provisórias no processo tributário concedidas em face da Fazenda Pública	88
4 A COMPENSAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO	94
4.1 Histórico e características da compensação em geral	94
4.2 A compensação no campo do direito tributário	96
4.3 O artigo 170-A do CTN: origem, histórico e objetivos	105
4.4 O artigo 170-A do CTN e os princípios constitucionais da isonomia e da razoável duração do processo	110
4.5 Entendimento jurisprudencial sobre a aplicabilidade do art. 170-A do CTN	112
4.6 A necessidade de uma redefinição do conteúdo normativo do art.170-A do CTN diante da sistemática dos precedentes e sua aplicação no regime de tutela do CPC/2015	116
CONCLUSÃO	124
REFERÊNCIAS	129

INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca estudar a necessidade de atribuição de um novo sentido normativo ao art. 170-A do Código Tributário Nacional (CTN), diante das alterações sofridas pelo ordenamento pátrio, de ordem constitucional e infraconstitucional, sendo a mais recente o Código de Processo Civil, instituído pela Lei n. 13.105/2015 (CPC/2015).

Dentre as diversas alterações, o CPC/2015 atribuiu significativa valorização aos precedentes, alguns dos quais devem ser observados pelos juízes e pelos órgãos administrativos no momento de proferir suas decisões. A observância aos precedentes desempenha papel importante para haver igualdade e segurança jurídica, tendo em vista que além de viabilizar aos jurisdicionados serem tratados de forma equânime, possibilita reduzir a indeterminabilidade do direito. Garante-se, ainda, maior eficiência, celeridade e razoável duração do processo.

A reforma promovida pelo CPC/2015, em verdade, apenas consolidou mudanças paulatinas ocorridas na legislação processual, sobretudo a partir da década de 1990, com o aumento na valorização dos precedentes. A partir da Emenda Constitucional n. 45/2004, também denominada Reforma do Poder Judiciário, introduziu-se novas garantias fundamentais, por meio do art. 5º, LXXVIII, da CF/1988, segundo o qual “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”.

Esse preceito fundamental atribui ao legislador a necessidade de concretizar instrumentos para assegurar a duração razoável do processo e o implemento de meios que garantam a celeridade da sua tramitação. Como consequência, impõe-se que a tutela jurisdicional atinja a sua finalidade constitucional, flexibilizando-se para atender aos interesses das partes e à segurança com a qual garante os direitos questionados. Entende-se como razoável duração do processo, o tempo prudente e justo para que a decisão jurisdicional renda a eficácia esperada.

Foi com o objetivo de instituir esses mecanismos de celeridade processual e razoável duração do processo que as Leis n. 11.418/2006 e n. 11.672/2008 foram editadas, introduzindo regras que têm por objetivo tornar o processo mais célere, ao impor que determinados recursos serão julgados pelo STF e pelo STJ em regimes

especiais, de forma a permitir e incentivar que essas decisões sejam replicadas pelas instâncias inferiores.

Em decorrência da gradativa evolução da importância dos precedentes na sistemática processual brasileira, o CPC/2015 trouxe a previsão da tutela provisória, que pode ter caráter de urgência ou evidência. Por sua vez, a tutela provisória de urgência se divide em antecipada (satisfativa) e cautelar e pressupõe a demonstração de probabilidade do direito e perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo, segundo dispõe o art. 300 do CPC/2015. Apesar de, em ambas as modalidades de tutela, ser necessário comprovar a probabilidade do direito, o que pode ser demonstrado com o apontamento de um precedente dos tribunais superiores, na tutela provisória de urgência o que se prestigia é a urgência na prestação da tutela jurisdicional, enquanto na tutela provisória de evidência, o mais importante é a qualidade do direito material vindicado em juízo.

Em paralelo à evolução percebida em relação à legislação processual no sentido de fortalecer ainda mais o sistema de precedentes, o regime de compensação também sofreu significativas mudanças e aprimoramento procedimental. Atualmente, é administrado e operacionalizado por meio de sistema eletrônico de processamento e cruzamento de dados, permitindo que a Receita Federal tenha absoluto controle sobre todas as compensações feitas pelos contribuintes.

Nesse contexto de relevantes alterações, surgiu a necessidade de se estudar uma possível redefinição do conteúdo normativo do art. 170-A do CTN sob a perspectiva do novo cenário das normas processuais e constitucionais. Esta reinterpretção do art. 170-A do CTN é necessária, pois até agora, o artigo tem sido interpretado de forma rigorosamente restritiva, principalmente pelos tribunais pátrios, que têm utilizado o entendimento de que a vedação prevista nesta norma é aplicada inclusive nas hipóteses de tributo já declarado inconstitucional pelo STF. Este entendimento vai de encontro com: (i) as novas garantias constitucionais da duração razoável do processo, encampadas pela nova legislação processual; e (ii) as novas regras e procedimentos do regime de compensação, que permitem às autoridades fazendárias maior controle fiscalizatório das atividades realizadas pelo contribuinte.

Nesse aspecto, conquanto o enunciado normativo do art. 170-A do CTN não tenha sofrido qualquer modificação introduzida pelo legislador, o que se pretende buscar nesta pesquisa é redefinir o conteúdo desta norma. E isto porque, as modificações sociais ocorridas nas relações entre o Fisco e o contribuinte, com a

informatização das obrigações acessórias, não permite aos entes tributantes invocarem esta norma sob o fundamento de que a compensação antes do trânsito em julgado suprimiria a capacidade fiscalizatória. Esta é, em princípio, a origem da vedação imposta pelo art. 170-A do CTN.

Contudo, com as recentes mudanças sociais e normativas, a vedação deixa de encontrar fundamento jurídico para a sua existência. É possível acessar as razões subjacentes – ou seja, o controle da atividade fiscalizatória – da regra jurídica para dela extrair outra consequência normativa, diante da alteração da norma constitucional, das leis processuais e da situação fática do controle das compensações pelo Fisco. Isto porque, as razões que levaram o legislador a introduzir o art. 170-A do CTN estão em descompasso (i) com as garantias fundamentais do cidadão à “razoável duração do processo” e à “celeridade de sua tramitação” e (ii) com os dispositivos do CPC/2015 editados para resguardar essas garantias fundamentais.

Se o art. 170-A do CTN foi criado apenas para evitar a compensação quando não existe direito líquido e certo, então, a aplicação desse dispositivo deve ser afastada quando essa liquidez e certeza são amparadas por decisões proferidas pelo STF em sede de repercussão geral e/ou pelo STJ em sede de repetitivo – do contrário, ou os direitos garantidos pela Emenda Constitucional n. 45/2004 seriam letra morta, ou o art. 170-A do CTN seria inconstitucional.

1 INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E DECISÕES JUDICIAIS

1.1 Considerações introdutórias

Ao longo do presente estudo, buscaremos examinar o conteúdo normativo do art. 170-A do CTN, introduzido no ordenamento jurídico por meio da Lei Complementar n. 104/2001. Ademais, serão analisados também a finalidade e o contexto nos quais foi editado esse dispositivo legal, quando as autoridades fiscais não dispunham de mecanismos para controlar os procedimentos compensatórios realizados pelo contribuinte.

Nesse cenário, conforme será oportunamente retomado, a vedação à compensação prevista nessa norma precisa ser compatível com as inúmeras transformações ocorridas na ordem jurídica brasileira, sobretudo, após a Emenda Constitucional n. 45/2004 e as sucessivas alterações na legislação processual, que levaram a uma paulatina valorização dos precedentes judiciais. Com o CPC/2015, o regime de tutelas provisórias também sofreu inovações, o que repercutiu diretamente sobre o conteúdo normativo do art. 170-A.

Assim, o presente estudo buscará analisar em que medida o contexto de edição de uma norma é relevante para o processo interpretativo e, em especial, se as alterações ocorridas no sistema jurídico podem influenciar o conteúdo de uma norma proibitiva à compensação.

Neste capítulo, apresentam-se considerações sobre a interpretação jurídica necessária à oportuna compreensão e delimitação do conteúdo normativo do art. 170-A.

Para tanto, busca-se analisar a interpretação como um processo por meio do qual o intérprete atribui sentidos a textos legais, mediante decisões que devem ser justificadas e baseadas em diferentes argumentos, que devem nortear o processo interpretativo e reconduzi-los ao ordenamento jurídico. Ademais, será analisado como o processo interpretativo se relaciona com as decisões judiciais, e o papel dos tribunais na uniformização das possíveis controvérsias interpretativas.

1.2 A interpretação jurídica e as teorias da interpretação

Os dispositivos legais padecem de equivocidade e, muitas vezes, admitem uma pluralidade de sentidos, resultando em possíveis controvérsias interpretativas. Como

aponta Riccardo Guastini, os dispositivos podem apresentar problemas relativos à *ambiguidade* (um texto T pode expressar a norma N1 ou N2), *complexidade* (um texto T pode expressar a norma N1 e também N2), *implicação* (um texto T expressa a norma N1, ensejando dúvidas se isso implica a existência de uma norma N2) ou, ainda, de *dúvidas sobre o caráter taxativo ou exemplificativo* das situações enumeradas (uma norma N pode levar à estrutura “Se A, B, ou C, então Z”)¹.

A interpretação é o processo por meio do qual se busca atribuir sentido aos textos legais, já que os dispositivos legais são vagos² e plurívocos, e não permitem, de antemão, identificar para quais casos o comando legal deve ser aplicado. Conforme destaca Friedrich Müller ao diferenciar o texto da norma, os dispositivos legais, enquanto não interpretados, não são capazes de fornecer um catálogo de soluções prontas inquestionavelmente confiáveis³.

De modo geral, um termo será ambíguo quando apresentar mais de um significado potencial. Um significado será vago quando houver dúvida sobre o enquadramento de um objeto na classe de objetos a que ele se refere⁴. Segundo Luis Alberto Warat, a ambiguidade é um problema essencialmente designativo (termos podem ser ambíguos), ao passo que a vagueza consiste em um problema essencialmente denotativo (significados podem ser vagos). Assim, a vagueza está relacionada à dificuldade de enquadramento de determinadas situações, objetos ou subclasses em dada significação⁵.

O processo de construção da norma jurídica sempre envolve uma carga valorativa e construtiva, dada a vagueza e a ambiguidade dos textos legais⁶, o que, em última análise, traz certo grau de indeterminação aos textos normativos.

Sem adentrar nas especificidades do tema, é possível identificar três grandes teorias da interpretação: a *cognitivista*, a *cética* e a *eclética*.

Pela teoria cognitivista da interpretação, a função do intérprete seria investigar o conteúdo de uma norma preexistente, que apresenta um sentido unívoco a ser

¹ GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y argumentar**. Trad. Silvina Álvarez Medina. Milano: Giuffrè, 2011, p. 55-59.

² SCHAUER, Frederick. **Playing by the rules**: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and life. Oxford: Clarendon Press, 1991, p. 35-36.

³ MÜLLER, Friedrich. **Teoria estruturante do direito**. 2. ed. São Paulo: RT, 2009, p. 25-27.

⁴ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias** – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 42.

⁵ WARAT, Luis Alberto. **O direito e a sua linguagem**. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995, p. 76.

⁶ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias** – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 42.

descoberto e descrito pelo processo interpretativo⁷. Assim, por meio dessa teoria, o intérprete investiga o significado do dispositivo legal, para então, conhecer ou descobrir um significado que preexiste à ocorrência do processo interpretativo.

Conforme observa Humberto Ávila⁸, à teoria cognitivista contrapõem-se as teorias: (i) cética, em que a atividade interpretativa é um ato não apenas de conhecimento, mas também um ato de vontade, envolvendo escolhas do intérprete; pode ser moderada, quando se admite a escolha de diversos significados possíveis identificados nos textos legais; ou radical, pela qual os textos legais não teriam nenhum significado preexistente, podendo ser atribuído qualquer sentido ao dispositivo; e (ii) eclética, em que a interpretação pode ser, de acordo com as circunstâncias, um ato de conhecimento ou de vontade, de modo que, em casos fáceis, haveria um ato descritivo do significado e, em casos difíceis, o intérprete realizaria um ato de escolha ou de decisão.

Independentemente das críticas dirigidas a cada uma dessas teorias, e que não serão tratadas neste estudo, destaca-se que interpretar consiste em atribuir sentido aos dispositivos legais ou constitucionais.

A norma deve ser compreendida como o produto da interpretação, por isso, é equivocado compreender que a tarefa de interpretar é meramente reproduzir a norma contida na lei. O legislador se manifesta por meio de dispositivos, e não por normas, que são o resultado de uma atribuição de sentido aos textos pelos intérpretes⁹.

Conforme observa Virgílio Afonso da Silva¹⁰, é ingênuo acreditar que é possível interpretar a aplicação do direito sem qualquer tipo de subjetivismo do intérprete. Até mesmo nos casos de 'simples' subsunção, nos quais se poderia conceber uma operação lógico-formal, o grau de liberdade do intérprete/aplicador do direito não é necessariamente pequeno. Embora a subsunção seja, de fato, um método em que a conclusão deve decorrer logicamente das premissas, o intérprete precisa fundamentar essas premissas e interpretar os termos utilizados pelo legislador que baseará o raciocínio silogístico a ser realizado.

⁷ MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Ação rescisória** – do juízo rescindente ao juízo rescisório. São Paulo: RT, 2017, p. 185.

⁸ ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Direito Tributário Atual**, v. 29, São Paulo: Dialética, 2013, p. 185.

⁹ MITIDIERO, Daniel. **Cortes Superiores e Cortes Supremas**: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente. 3. ed. São Paulo: RT, 2017, p. 15.

¹⁰ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais** – conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 149.

Para a construção da norma, é necessária uma atividade regida por critérios e por diretrizes que exigem juízos de valor¹¹. Descartamos, portanto, tratar-se de uma atividade meramente cognitiva, embora a interpretação, por vezes, também possa envolver atividades descritivas.

Contudo, é importante destacar que a interpretação pressupõe a valoração de diferentes significados possíveis e a adscrição de um deles ao texto legal, envolvendo atividades decisórias e criativas. A opção por um, dentre os possíveis sentidos, opera-se por meio de um processo discursivo racional, de modo que o resultado obtido, ao invés de ser declarado, decorre da atividade de atribuição de um sentido pelo intérprete ao dispositivo legal, que deve ser regida por critérios.

Ademais, há de se destacar que a interpretação jurídica não se exaure na interpretação dos textos, nem na investigação de elementos linguísticos, abrangendo também elementos extratextuais, recaindo sobre fatos, atos, costumes, contexto em que editado o dispositivo legal, a sua finalidade e os seus efeitos¹². A complexidade do direito, portanto, abre-se para elementos que transcendem os textos legais¹³, sendo um ônus jurídico do intérprete argumentar tomando em considerações questões extratextuais.

Conquanto a literalidade do dispositivo legal seja o ponto de partida de qualquer atividade interpretativa, a interpretação jurídica envolve o emprego de diferentes métodos, argumentos e teorias.

Quanto aos métodos, o intérprete pode valer-se de uma série de técnicas adiante examinadas e, então, realizar um raciocínio dedutivo, inferindo conclusões a partir de uma regra geral para uma regra particular; ou também um raciocínio indutivo, obtendo conclusões para casos não previstos na hipótese normativa; ou, ainda, construir normas implícitas a partir de normas expressas, envolvendo uma interpretação decisória e criativa.

Quanto à argumentação, também analisada adiante, o intérprete deve oferecer um conjunto de razões para justificar uma determinada interpretação. Essas razões devem ser reconduzidas ao ordenamento jurídico, de modo que seja possível

¹¹ WRÓBLEWSKI, Jerzy. **Constitución y teoría general de la interpretación jurídica**. Madrid: Civitas, 2001, p. 62-65.

¹² ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Direito Tributário Atual**, v. 29, São Paulo: Dialética, 2013, p. 188.

¹³ FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 399.

averiguar se o sentido atribuído ao texto legal é coerente com outras normas que integram o sistema.

O que se exige do intérprete, portanto, é a objetividade discursiva, que deve ser racional, coerente e consistente com os métodos e os argumentos que condicionam o processo interpretativo¹⁴. Afinal, esses limites impedem que o intérprete atribua qualquer sentido ao texto legal.

Essas considerações iniciais são importantes porque o estudo aqui proposto tem como objetivo examinar o conteúdo normativo do art. 170-A do CTN, editado sob um determinado contexto social que sofreu modificações decorrentes: (i) da própria capacidade do ente tributante de controlar as compensações realizadas pelos contribuintes, por meio de inúmeras obrigações acessórias que configuram inclusive instrumentos de confissão de dívida; e (ii) da legislação processual, que introduziu um sistema rígido de observância aos precedentes, permitindo que os jurisdicionados obtenham tutelas provisórias que apenas aplicam, ao caso concreto, um entendimento manifestado em precedente de observância obrigatória, isto é, uma interpretação preexistente e já realizada pelas Cortes que dispõem de competência constitucional para interpretar as normas constitucionais e infraconstitucionais.

Adiante examinaremos os diferentes métodos interpretativos e os diversos argumentos que podem ser utilizados pelo intérprete.

1.3 Os métodos de interpretação

Ao atribuir sentido aos textos legais, o intérprete pode adotar diferentes métodos e técnicas exegéticas que se complementam e, conforme leciona Francesco Ferrara, “ajudam-se uns aos outros, combinam-se e controlam-se reciprocamente, e assim, todos contribuem para a averiguação do sentido legislativo”¹⁵.

O emprego desses métodos não ocorre de forma sucessiva e estática, segundo uma ordem preestabelecida. Cabe ao intérprete identificar a melhor fórmula interpretativa, por meio de um processo discursivo que deve ser justificado visto que não se admite a atribuição de qualquer sentido ao texto legal.

¹⁴ ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Direito Tributário Atual**, v. 29, São Paulo: Dialética, 2013, p. 195.

¹⁵ FERRARA, Francesco. **Interpretação e aplicação das leis**. 2. ed. Coimbra: Arménio Amadaor, 1963, p. 131.

Dentre os métodos empregados pelo intérprete para a atribuição de sentido aos textos legais, a doutrina comumente destaca: o literal, o gramatical ou o filológico; o lógico ou racional; o sistemático ou orgânico; o histórico ou histórico-evolutivo; o teleológico; e o sociológico.

Pelo método literal, o intérprete examina o texto legal fundado em regras de linguística. Assim, parte-se da redação do dispositivo, buscando a compreensão dos vocábulos, a origem etimológica das palavras, as regras sintáticas, dentre outros elementos linguísticos. Conquanto o emprego exclusivo desse método seja alvo de críticas, a apreensão literal do texto legal é sempre necessária como um ponto de partida de qualquer processo interpretativo.

Pelo método lógico ou racional, o intérprete constrói normas por meio de raciocínios silogísticos, buscando subsídios da lógica para a proposição do conteúdo normativo. Assim, analisa-se a coerência do dispositivo legal mediante a verificação de liames lógicos, isto é, raciocínios dedutivos, indutivos ou silogísticos. Também o emprego exclusivo do método lógico é criticável, haja vista que o processo de interpretação e aplicação de leis não pode ser compreendido por meio de uma precisão matemática, ignorando a realidade social subjacente¹⁶. Luis Recaséns Siches¹⁷ condena veementemente as teorias que sustentam a interpretação jurídica sob o modelo exclusivo da lógica formal, já que o raciocínio jurídico não pode ser circunscrito a uma concepção mecânica baseada em silogismos.

Pelo método sistemático ou orgânico, o intérprete atribui sentidos aos textos legais tomando em consideração a harmonia com o ordenamento jurídico, isto é, a norma deixa de ser interpretada isoladamente, porque somente ganhará eficácia quando observada a partir do complexo de normas relativas à mesma matéria. Assim, confronta-se o dispositivo legal interpretado com outras normas do ordenamento ou mesmo com o direito comparado, preservando a harmonia e a coerência do sistema jurídico.

Pelo método histórico, o intérprete atribui sentido aos textos legais a partir do seu antecedente histórico e das condições que antecederam a sua elaboração. Verifica-se, por exemplo, o projeto de lei, a exposição de motivo, as discussões e emendas parlamentares, tudo de maneira a reconstruir historicamente os ideais e os

¹⁶ NÓBREGA, José Flóscolo da. **Introdução ao direito**. 8. ed. Rio de Janeiro: José Konfino, 2007, p. 206.

¹⁷ RECASÉNS SICHES, Luis. **Introducción al estudio del derecho**. México: Porrúa, 1970, p. 195.

interesses que levaram à introdução da norma no ordenamento jurídico. Trata-se de um método evolutivo, pelo qual se busca a vontade atual da lei, e não a pretérita, transportando-se o espírito da lei, no momento de sua edição, para o momento presente¹⁸.

Pelo método teleológico, o intérprete busca identificar a finalidade do dispositivo legal interpretado para então determinar o seu sentido, a partir dos valores que nortearam a sua introdução no ordenamento jurídico. Parte-se, portanto, do ideal de que toda prescrição legal tem um propósito, que limita o conteúdo normativo.

Por fim, a doutrina ainda aponta para o método sociológico, pelo qual se busca o motivo social do enunciado normativo, mediante conexão do fenômeno jurídico com os demais fenômenos sociais. Assim, o intérprete adapta o sentido da lei às realidades e necessidades sociais, ponderando também as consequências econômicas, políticas e sociais da norma. Sob essa perspectiva, o sistema jurídico, então, é compreendido como um subsistema do sistema social, e não como um sistema autônomo¹⁹.

Como se depreende, para a construção do sentido normativo, o intérprete pode recorrer a inúmeros métodos complementares entre si. Ganha relevo, para o presente estudo, a compreensão de que, conquanto o método literal seja o ponto de partida do processo interpretativo, a investigação do conteúdo normativo não se exaure na literalidade do dispositivo legal, mas é necessário também recorrer a elementos extratextuais. Assim, o intérprete deve considerar o histórico da norma, o contexto em que foi editada, a sua finalidade e a correlação existente com outras normas do ordenamento jurídico.

1.4 Interpretação e argumentação jurídica

Como exposto, embora a interpretação jurídica não envolva um ato de conhecimento, no sentido de apreensão de um conteúdo normativo que preexiste ao processo interpretativo, isso não significa que o intérprete possa atribuir qualquer sentido ao dispositivo legal.

O intérprete deve realizar escolhas, com base em diferentes métodos, e adscrever um significado ao texto legal, construindo a norma por meio de um processo discursivo racional.

¹⁸ NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito**. 43. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 329.

¹⁹ HERKENHOFF, João Batista. **Como aplicar o direito**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 27.

A escolha realizada pelo intérprete deve ser justificada, mediante a exposição dos diferentes argumentos que serviram de fundamento para a construção do sentido normativo, demonstrando ser aquela a solução mais adequada para a questão jurídica examinada.

Na atividade de interpretação, deve haver coerência argumentativa por parte do intérprete-aplicador na inteligência dos textos legais. Sob a perspectiva da hermenêutica, a coerência na interpretação jurídica vai além da simples consistência lógica entre as preposições. Assim, não se trata de simples coerência lógica ou narrativa, mas, sim, de uma questão de coerência normativa do sistema jurídico. Jack M. Balkin aduz que o direito será coerente se os seus princípios, políticas e objetivos formarem um conjunto harmônico, de forma a permitir que os conflitos normativos sejam resolvidos de forma fundamentada, razoável e não arbitrária²⁰.

Como a construção da norma jurídica envolve um processo de concreção normativa, o seu resultado deve ser objeto de ampla justificação, com base em argumentos jurídicos consistentes, sem os quais a norma construída torna-se fruto do mero arbítrio do intérprete. Daí a importância da coerência para a construção do discurso jurídico, no qual o intérprete deve privilegiar a solução mais harmônica e congruente com o ordenamento jurídico.

Entretanto, é importante lembrar que a busca por coerência não pode ser atingida a qualquer custo, sem a observância aos limites impostos pelo direito positivo. A esse respeito, Luís Eduardo Schoueri alerta: “o esforço do jurista pela coerência não pode ofuscar-lhe a realidade de que seu objeto – o direito posto – é fruto de decisões políticas”²¹.

Conquanto a fundamentação fique mais evidenciada nos processos litigiosos, nos quais as partes formulam pretensões e os juízes devem decidir a matéria fundamentando a sua decisão judicial, a argumentação está presente em todo o discurso jurídico, mesmo quando o intérprete propõe, em abstrato, a solução para possível controvérsia interpretativa.

²⁰ Confira-se o entendimento do autor: “The law (or a part of the law) is coherent if the principles, policies, and purposes that could justify it form a coherent set, which in turn means that all conflicts among them are resolved in a principled, reasonable, and nonarbitrary fashion”. BALKIN, Jack M. Understanding legal understanding: the legal subject and the problem of legal coherence. **Yale Law Journal** n. 103, 1993, p. 11-12.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 437.

A argumentação integra o discurso jurídico, composto por linguagem, racionalidade e convencimento. Conforme leciona Luís Roberto Barroso²², a argumentação é o processo racional e discursivo de fornecer razões para a defesa de um ponto de vista, para demonstrar a correção e a justiça da solução proposta.

A Teoria da Argumentação Jurídica desenvolveu-se, inicialmente, no final do século XX, como um movimento de rejeição à lógica formal e dedutiva, com destaque para obras como *Tópica* (1953), de Viehweg, *Lógica do Razoável*, de Recaséns Siches, *Nova retórica* (1958), de Chaïm Perelman e *Lógica não formal* (1958), de Toulmin. Nas décadas seguintes, a teoria foi aprimorada por juristas como Aarnio, Alexy, MacCormick, Peczenik e Wróblewsky.

Pela teoria da argumentação jurídica, o direito não pode ser estudado apenas como um produto acabado, criado por uma ação legislativa, mas como um processo discursivo por meio do qual se chega à decisão judicial, e que precisa ser fundado em uma perspectiva racional, oferecendo resposta aos operadores do direito.

A atividade da argumentação, contida no discurso jurídico, é encarada sob o ponto de vista normativo e, assim, entendida como uma atividade regrada, sujeita à avaliação. O processo de justificação das decisões judiciais não se presta a questionar a validade da decisão, mas apenas verificar se, normativamente, as razões apresentadas são capazes de convencer os seus destinatários, oferecendo razões para sua correção.

Assim, em linha com as considerações anteriores, o intérprete não pode atribuir qualquer sentido ao texto legal. Mesmo recorrendo a diferentes métodos de interpretação, a solução para a questão jurídica examinada deve ser justificada, sob pena de se tornar arbitrária e não permitir o controle intersubjetivo, isto é, não oferecer razões que permitam aos destinatários contrapor uma outra solução, também coerente e validamente extraída do ordenamento jurídico.

Nesse contexto, Chaïm Perelman²³ desenvolveu uma teoria normativa da argumentação, segundo a qual os julgamentos jurídicos não podem ser arbitrários e relegados à ideologia do intérprete, mas direcionados a um regramento em que os julgadores apontam a solução adequada para o caso concreto.

²² BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 378.

²³ PERELMAN, Chaïm. *Justice, law and argument – essays in moral and legal reasoning*. Netherlands: D. Reidel Publishing Company, 1980, p. 128-129.

Reconhece-se, portanto, a insuficiência da lógica formal para resolver determinadas controvérsias jurídicas, de maneira que o raciocínio silogístico não basta para solucionar certos casos jurídicos.

O valor de um argumento é determinado pela capacidade de convencimento de um auditório universal, mediante critérios de racionalidade e objetividade na argumentação²⁴. Robert Alexy²⁵ salienta que o processo de justificação de uma decisão judicial deve buscar um modelo por meio do qual se prestigie não apenas as convicções de uma determinada comunidade, mas também possibilite um critério de correção.

Em linha com esse entendimento, Neil MacCormick²⁶ sustenta que a persuasão está vinculada à existência de argumentos justificados e, assim, com a capacidade de oferecer razões universais para justificar a decisão adotada²⁷. Nesse sentido, o jurista escocês avalia que o julgador também deve ponderar as consequências, pautado em valores expressos no texto constitucional, e que constituiriam elementos jurídicos válidos dentro do sistema jurídico, identificados a partir de regras de reconhecimento, mediante critérios de justiça e de senso comum²⁸.

Assim, à luz da teoria da argumentação jurídica, a mera indicação da regra jurídica aplicável a um caso concreto não exaure o processo de justificação de uma interpretação jurídica. Como sustenta Riccardo Guastini²⁹, nos ordenamentos jurídicos modernos os juízes, ao contrário do legislador, têm a obrigação de justificar a decisão e demonstrar ao público a sua justificação, que constitui parte integrante da decisão, sob pena de ser considerada arbitrária.

²⁴ No mesmo sentido: ALEXY, Robert. **A theory of legal argumentation: the theory of rational discourse as theory of legal justification**. Tradução de Ruth Adler e Neil MacCormick. Oxford University Press: Oxford, 1989, p. 155-173.

²⁵ ALEXY, Robert. **A theory of legal argumentation: the theory of rational discourse as theory of legal justification**. Tradução de Ruth Adler e Neil MacCormick. Oxford University Press: Oxford, 1989, p. 11.

²⁶ MACCORMICK, Neil. **Rhetoric and the rule of law**. Oxford University Press: Oxford, 2005, p. 255.

²⁷ Nesse sentido: "To decide a case and to justify the decision requires that it be universalized, at least implicitly, and the merit of rival possible universal (even if universal but narrowly defined) propositions of law assessed qualitatively [...] the universalized decision does become a kind of rule for everyone else. At least it becomes a rule that other judges should follow or overrule except where they can distinguish it". MACCORMICK, Neil. **Rhetoric and the rule of law**. Oxford University Press: Oxford, 2005p. 102-103.

²⁸ MACCORMICK, Neil. **Legal reasoning and legal theory**. Clarendon Law Series, Oxford University Press: Oxford, 1978, p. 129-151.

²⁹ GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y argumentar**. Trad. Silvina Álvarez Medina. Milano: Giuffrè, 2011, p. 231.

No mesmo sentido, Karl Larenz³⁰ alude à necessidade de se fornecer fundamentos que justifiquem uma afirmação, demonstrando a pertinência de um argumento em relação à conclusão formulada, visando persuadir racionalmente os interlocutores quanto ao acerto desta conclusão. Prossegue o jurista alemão³¹ ao sustentar que a argumentação jurídica possui uma série de condições limitativas, como a vinculação à lei, a vinculação aos precedentes, a chancela dogmática da ciência jurídica e as restrições decorrentes das normas processuais.

Desse modo, o intérprete deve identificar a regra jurídica aplicada e, igualmente, justificar os argumentos que levaram tanto à convicção quanto à interpretação da regra, bem como a subsunção do caso concreto à norma jurídica interpretada.

Nesse cenário, diferentes argumentos podem justificar uma determinada decisão interpretativa realizada pelo intérprete. Por essa razão, é importante não apenas estudar os argumentos, mas também a sua classificação e hierarquização, a partir de critérios minimamente objetiváveis, de modo a possibilitar o controle argumentativo.

Conquanto não seja objeto deste estudo examinar as diferentes teorias da argumentação jurídica e os critérios de valoração dos argumentos, o tema foi objeto de minudente estudo realizado por Humberto Ávila³². Ao analisar a controvérsia jurídica da imunidade do livro eletrônico, o autor ressaltou a importância do uso da argumentação jurídica, em razão das dissidências interpretativas que poderiam levar a soluções distintas.

Segundo o autor, os argumentos fluem em diferentes direções, e não é possível afirmar, aprioristicamente, que a linguagem, o sistema, o legislador constituinte ou mesmo que determinada consequência venha a determinar a interpretação mais adequada. Esse entendimento levaria à conclusão de que os argumentos são unidirecionais, quando, na verdade, são multidirecionais e multidimensionais.

³⁰ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2012, p. 212.

³¹ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2012, p. 213.

³² ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *In: Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, v. 19, mar. 2001. Disponível em: <http://www.seer.ufrgs.br/revfacdir/article/view/71526/40588>. Acesso em: 20 dez. 2020, p. 157-180.

Com vistas a hierarquizar e classificar os argumentos, Humberto Ávila³³ argumenta sobre a prevalência dos argumentos institucionais sobre os argumentos não institucionais. Os argumentos institucionais, pois, são aqueles que têm como ponto de referência o próprio ordenamento jurídico, portanto, são determinados por atos institucionais, como os atos parlamentares, administrativos ou judiciais.

A prevalência desses argumentos institucionais sobre os argumentos não institucionais justifica-se pelo princípio democrático e pelo princípio da separação de poderes, que reconhecem no poder parlamentar a representatividade democrática para a tomada de decisões.

Os argumentos institucionais podem ser divididos em imanes e transcendentais. Os primeiros subdividem-se em linguísticos e sistemáticos, ao passo que os argumentos transcendentais subdividem-se em históricos e genéticos.

Assim, os argumentos institucionais linguísticos (como os sintáticos e os semânticos) e sistemáticos (como os contextuais ou jurisprudenciais), porque diretamente reconduzíveis ao ordenamento jurídico posto, são dotados de maior força persuasiva na teoria da argumentação jurídica, exigindo um ônus argumentativo maior para serem derrotados.

Os argumentos linguísticos dizem respeito ao significado dos dispositivos legais. Podem ser semânticos, quando referentes ao significado das expressões; ou sintáticos, quando relacionados à sua estrutura gramatical. É evidente, portanto, que não se pode admitir a correção do texto legal pelo intérprete na atividade de construção da norma jurídica, pois, conforme ensina Karl Larenz, o texto normativo representa, a um só tempo, o ponto de partida e o limite para a atividade de interpretação^{34 35}.

³³ ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. In: **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, v. 19, mar. 2001. Disponível em:

<http://www.seer.ufrgs.br/revfacdir/article/view/71526/40588>. Acesso em: 20 dez. 2020, p. 174-177.

³⁴ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2012, p. 282-285; 450-469.

³⁵ Em sentido análogo leciona Ricardo Lobo Torres: “O método literal, gramatical ou lógico-gramatical é apenas o início do processo interpretativo, que deve partir do texto. Tem por objetivo compatibilizar a letra com o espírito da lei. Depende, por isso mesmo, das próprias concepções da linguística acerca da adequação entre pensamento e linguagem. A interpretação literal, em outro sentido, significa um limite para a atividade do intérprete. Tendo por início o texto da norma, encontra o seu limite no sentido possível daquela expressão linguística”. TORRES, Ricardo Lobo; MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Interpretação e integração da lei tributária**. São Paulo: Dialética/Fortaleza: ICET, 2010, p. 346-347.

Já os argumentos sistemáticos, embora fundados na estrutura do ordenamento jurídico, estão relacionados aos seus elementos ou a sua aplicação, isto é, decorrem da interpretação do sistema jurídico, como a relação entre parte e todo – e a necessidade de integridade e coerência anteriormente exposta – e a relação entre norma e fato. Desse modo, por meio dos argumentos sistemáticos, é ônus do intérprete superar e evitar a contradição entre os elementos do sistema. Na classificação proposta por Humberto Ávila³⁶, os argumentos sistemáticos podem ser subdivididos em: (i) contextuais, pelos quais o intérprete buscará correlacionar a norma objeto de interpretação com as outras normas do ordenamento jurídico, verificando sua finalidade, o lugar em que o dispositivo se encontra no documento legislativo, a constância terminológica, dentre outros; ou (ii) jurisprudenciais, pelos quais o intérprete buscará examinar a interpretação já conferida pelos Tribunais pátrios a respeito da matéria controvertida.

Na escala de prevalência dos argumentos proposta por Humberto Ávila, os argumentos institucionais, tanto os linguísticos quanto os sistemáticos, prevalecem sobre os argumentos institucionais transcendentais, pelos quais o intérprete busca recompor o sentido das normas por meio de sua atualização no tempo.

Os argumentos transcendentais são subdivididos em históricos, quando o intérprete faz referência a textos normativos anteriores com semelhante âmbito de incidência; ou genéticos, quando o intérprete recorre a elementos não normativos, como discussões parlamentares, projetos de leis, discursos legislativos ou exposições de motivos, visando a identificar a finalidade da norma e a vontade do legislador. Os argumentos transcendentais começam a ser relevantes quando a linguagem e o sistema não proporcionam uma justificação para a interpretação. Se o intérprete consegue construir um significado de acordo com argumentos linguísticos e sistemáticos, não há razão para recorrer a outros argumentos.

Por fim, em último plano na hierarquia dos argumentos proposta pelo autor, encontram-se os argumentos não institucionais ou pragmáticos, pelos quais o intérprete apela a qualquer outro elemento que não o próprio ordenamento jurídico. São argumentos práticos decorrentes de valorações feitas pelo intérprete a respeito das consequências econômicas, políticas ou éticas, como ocorre com os argumentos

³⁶ ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. In: **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, v. 19, mar. 2001. Disponível em: <http://www.seer.ufrgs.br/revfacdir/article/view/71526/40588>. Acesso em: 20 dez. 2020, p. 164-166.

consequencialistas. No entendimento de Humberto Ávila, esses argumentos possuem menos força na teoria da argumentação jurídica porque não são reconduzíveis ao ordenamento jurídico, mas decorrem de um apelo ao sentimento de justiça evocado pela própria interpretação e, por isso, possuem menor capacidade de objetivação. Pela falta de referência a pontos de vista objetivos ou objetiváveis, os argumentos não institucionais nunca serão conclusivos, podendo ser manipuláveis arbitrariamente conforme os interesses em jogo.

É importante destacar, conforme ressalva Humberto Ávila, que a proposta de hierarquização dos argumentos não pode ser rígida nem inflexível, pois antes da interpretação não se sabe qual dos argumentos será mais seguro, ou qual deles será mais importante para a interpretação.

Em alguns casos, são os elementos linguísticos e sistemáticos que irão decidir qual das alternativas interpretativas deverá ser escolhida. Em outros, pela vagueza desses elementos, só os argumentos históricos poderão resolver a questão interpretativa. A pertinência dos argumentos depende da própria controvérsia jurídica posta à prova.

Essas considerações são relevantes porque, conforme retomaremos adiante, a vedação à compensação prevista no art. 170-A do CTN foi editada em contexto distinto do atual. À época, a CF/1988 e a legislação processual não previam um rígido sistema de precedentes que vinculava os juízes de primeiro e segundo graus, ocasionando dispersão jurisprudencial. Naquele cenário, as compensações realizadas antes do trânsito em julgado, com base em decisões precárias, dificultavam até mesmo a atividade fiscalizatória.

Contudo, no atual cenário, diferentes argumentos jurídicos podem suportar o afastamento dessa vedação em determinadas situações, como na hipótese de concessão de tutelas provisórias fundadas na aplicação de precedentes de observância obrigatória. Esses argumentos são institucionais sistemáticos, pois dizem respeito à análise do dispositivo legal em sua correlação com as outras normas do ordenamento jurídico, como as alterações ocorridas na legislação processual. Ademais, são também argumentos institucionais transcendentais, por buscarem recompor o sentido do art. 170-A do CTN, por meio de sua atualização no tempo, a partir da vontade colimada pelo legislador quando instituiu a vedação à compensação.

1.5 A importância para a interpretação jurídica do contexto social em que editada a lei

Na nova hermenêutica, considera-se que a norma jurídica é construída a partir da interpretação dos textos legais, de maneira que há sempre um processo de construção/produção/adjudicação de sentido por parte do intérprete. Não se trata de mera reprodução ou descoberta do sentido almejado pelo legislador, o que seria impossível em razão da historicidade e temporalidade ínsita ao ato de interpretação³⁷.

Assim, o sentido a ser atribuído pelo intérprete na construção da norma jurídica considera a sua facticidade e temporalidade, a partir de seus pré-juízos. Por consequência, reduz-se a relevância jurídica que pode ser extraída de qualquer alusão à *intenção do legislador*, à *fictícia vontade da lei* ou à *teleologia imanente à lei*³⁸, já que o processo interpretativo sofrerá o influxo das alterações ocorridas na ordem jurídica desde o advento do texto legal interpretado.

Neste contexto, a função do intérprete é construir um sentido normativo a partir do que o texto legal predica, e não pelo que o legislador, ao seu tempo, quis predicar. Desse modo, uma vez promulgada, a lei desprende-se do legislador e da sua vontade (*intentio legislatoris*), para adquirir vida própria e *mens legis* autônoma.

É o que ensina Karl Larenz, ao afirmar:

[...] uma lei, logo que seja aplicada, irradia uma acção que lhe é peculiar, que transcende aquilo que o legislador tinha intentado. A lei intervém em relações da vida diversas e em mutação, cujo conjunto o legislador não poderia ter abrangido e dá resposta a questões que o legislador ainda não tinha colocado a si próprio. Adquire, com o decurso do tempo, cada vez mais como que uma vida própria e afasta-se, deste modo, das ideias de seus autores³⁹.

³⁷ Nas palavras de Lenio Luiz Streck: “[...] toda norma é sempre resultado da interpretação de um texto, com o que há sempre um processo de produção/adjudicação de sentido (*Sinngebung*), e não de reprodução de sentido (*Auslegung*). Esse aspecto é que diferencia fundamentalmente a nova hermenêutica da hermenêutica clássica. A impossibilidade de reprodução do sentido querido pelo legislador está assentada na historicidade e temporalidade ínsita a todo ato de interpretação, sob pena de se resvalar em direção a uma espécie de historicismo jurídico-hermenêutico. Ou seja, não há um sentido imanente à lei, pois isso seria admitir um sentido-em-si-mesmo dos textos jurídicos”. STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e decisão jurídica**. 4. ed. São Paulo: RT, 2014, p. 759.

³⁸ STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e decisão jurídica**. 4. ed. São Paulo: RT, 2014, p. 760.

³⁹ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2012, p. 446.

Não fosse assim, caberia ao intérprete tão somente aceitar os termos da lei, para diminuí-los ou alargá-los ao seu talante e conforme as conveniências de cada situação concreta, o que geraria arbitrariedade interpretativa e insegurança jurídica.

Nesse cenário, Emerson Garcia visualiza que a identificação da *voluntas legislatoris*, enquanto referencial objetivo da circunstância jurídico-política envolvida na aprovação do texto normativo, tem a sua importância atual sensivelmente minimizada, em razão da reconhecida sensibilidade do texto normativo aos influxos do contexto, como também da função criativa comumente atribuída à interpretação jurídica⁴⁰. Realmente, a partir da constatação de que a atividade de interpretação não é meramente cognitivista (*i.e.* a interpretação não apenas apreende um significado objetivo e pré-constituído por meio de ato de conhecimento)⁴¹, não faz sentido atribuir relevância exacerbada à intenção perseguida pelo legislador.

Isso não significa, no entanto, que a intenção do legislador não seja relevante para a construção do conteúdo normativo. Vimos que a interpretação finalística é um dos métodos a serem adotados pelo intérprete, mediante a pesquisa dos fins do texto legal, a partir da análise da própria *razão de ser* da regra jurídica ou do seu *objetivo prático*⁴². Não se trata de uma descoberta da *intenção do legislador*, mas, sim, de atribuição de um propósito à norma jurídica.

A esse respeito, importante destacar que toda interpretação jurídica é condicionada pelas mutações históricas do ordenamento jurídico, o que se revela pela *natureza histórico-concreta do ato interpretativo*. Desse modo, a interpretação jurídica, a partir de um processo de compreensão global retrospectiva e prospectiva, considera tanto a intencionalidade originária do legislador, quanto as existências fáticas e axiológicas supervenientes⁴³. Entendimento contrário levaria a um engessamento da norma positivada, incompatível com a própria finalidade do direito, que é regular as relações jurídicas ocorridas após o advento de um texto legal.

Intimamente ligada à interpretação finalística, vimos que o intérprete pode adotar o método histórico ou teleológico para construir o sentido da norma. Ao tratar

⁴⁰ GARCIA, Emerson. **Interpretação constitucional** – a resolução das conflitualidades intrínsecas da norma constitucional. São Paulo: Atlas, 2015, p. 520.

⁴¹ ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Direito Tributário Atual**, v. 29, São Paulo: Dialética, 2013, p. 185.

⁴² NEVES, Antônio Castanheira. Interpretação jurídica. **Digesta**, v. 2. Coimbra: Coimbra, 1995, p. 364.

⁴³ COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 103.

da interpretação histórica, Tercio Sampaio Ferraz Junior ensina que é muito difícil manter a segregação entre a *interpretação histórica*, que considera a estrutura cultural, política, econômica ou jurídica momentânea, e a *interpretação sociológica*, que examina a sua gênese no tempo, a partir de uma interpenetração dos momentos. Daí a ideia de interpretação histórico-evolutiva das normas jurídicas em vigor⁴⁴.

De modo ainda mais incisivo, Lenio Luiz Streck, ao formular a sua teoria da “crítica hermenêutica do direito”, ressalta a importância da análise dos textos jurídicos no plano da historicidade, para que se encontrem respostas corretas na atividade de interpretação jurídica, sem discricionariedades, decisionismos e protagonismos judiciais. Na visão do autor, a interpretação jurídica não pode se desvincular da existência concreta, da facticidade e da historicidade. Assim, na “crítica hermenêutica do direito”, a reconstrução histórica dos institutos jurídicos também assume inegável importância para a interpretação jurídica⁴⁵.

Por meio da argumentação jurídica mencionada, a interpretação histórico-evolutiva pode ser conduzida com base em diversos elementos que devem ser manejados pelo intérprete. Ele pode valer-se, por exemplo, de argumentos históricos ou genéticos, por meio dos quais analisará as regras jurídicas que vigoraram no passado e antecederam à disciplina jurídica instituída pela nova lei, além de examinar os trabalhos preparatórios, que abrangem as discussões parlamentares, as emendas preteridas, a exposição de motivos, entre outros elementos que auxiliam na construção da chamada *occasio legis*, assim entendido o conjunto de circunstâncias que marcaram a gênese da lei⁴⁶.

José Maria Arruda de Andrade elenca os seguintes elementos que podem contribuir para a *interpretação histórico-evolutiva* ora examinada: (i) os precedentes normativos que podem ter condicionado a gênese da lei ou do dispositivo legal a ser interpretado; (ii) a circunstância social do surgimento da lei ou do dispositivo legal a ser interpretado; (iii) os trabalhos preparatórios de elaboração do texto normativo; (iv) a história do instituto jurídico eventualmente envolvido; e (v) a própria história do direito⁴⁷.

⁴⁴ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito** – técnica, decisão, dominação. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 249.

⁴⁵ STRECK, Lenio Luiz. **Crítica hermenêutica do direito**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 10-13.

⁴⁶ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito** – técnica, decisão, dominação. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 250.

⁴⁷ ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP, 2006, p. 68.

Gilberto de Ulhoa Canto salienta que, conquanto a busca do elemento histórico na elaboração das leis não possa ser desprezada, deve-se fugir do exagero de erigi-la em fator preponderante sobre o próprio texto normativo⁴⁸.

Em suma, o método histórico busca investigar a evolução dos institutos jurídicos à luz do contexto histórico e da sua evolução, para auxiliar a interpretação dos respectivos textos legais. O método histórico-genético é apenas uma etapa do processo interpretativo que pode ser adotado pelo intérprete, por meio do qual serão investigados os trabalhos preparatórios e outros documentos editados à época, a fim de determinar as circunstâncias jurídico-políticas envolvidas na aprovação de determinado texto normativo.

Essa etapa do processo interpretativo, embora não seja decisiva para atribuir um sentido ao texto legal, também é bastante relevante, uma vez que o direito positivo não pode se distanciar da realidade social que lhe serve de matéria e substância. Por isso, Carlos Maximiliano sublinha que o intérprete deve se debruçar sobre a realidade social do seu tempo, uma vez que o legislador não inventa o direito a partir de critérios escolhidos aleatoriamente. Ao contrário, o direito positivo é fruto de um lento processo de evolução, moldado a partir da realidade social⁴⁹.

Essas considerações são relevantes porque evidenciam que para investigar a vedação à compensação estabelecida pelo art. 170-A do CTN, é importante examinar também a justificativa por trás do tratamento tributário previsto nesse dispositivo. É dizer, portanto, que para analisar as situações jurídicas submetidas a essa norma proibitiva de compensação, o intérprete também deve investigar suas razões históricas e o contexto em que foi editada, para então adaptá-los à nova ordem jurídica, a partir das alterações mais recentes no ordenamento jurídico vigente, sobretudo após a ascendente valorização dos precedentes verificada na nova legislação processual.

⁴⁸ Confira-se: “A busca do elemento histórico na elaboração das leis não é, evidentemente, de se desprezar, muito embora haja que fugir ao exagero de erigi-la em fator preponderante sobre a inteligência que resultado do próprio texto [...]”. CANTO, Gilberto de Ulhoa. **Estudos e pareceres de direito tributário**. São Paulo: RT, 1975, p. 360.

⁴⁹ Nesse sentido: “Não pode o Direito isolar-se do ambiente em que vigora, deixar de atender às outras manifestações da vida social e econômica. [...] As mudanças econômicas e sociais constituem o fundo e a razão de ser de toda a evolução jurídica; e o Direito é feito para traduzir em disposições positivas e imperativas toda a evolução social”. MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 22. ed. São Paulo: Forense, 2020, p. 195-198.

1.6 Redução teleológica e derrotabilidade de regras jurídicas

Como visto, múltiplos são os caminhos que podem ser adotados pelo intérprete na construção do conteúdo normativo extraído de textos legais. Embora a interpretação literal ou gramatical do texto legal represente o ponto de partida do processo interpretativo, a investigação do conteúdo normativo não se exaure na literalidade do dispositivo legal. Ademais, os argumentos linguísticos que podem ser manejados pelo intérprete, conquanto ostentem posição privilegiada na classificação hierárquica do peso dos argumentos, também não são capazes de justificar, por si só, o conteúdo normativo a ser investigado pelo operador do direito.

Por vezes, ao se deparar com uma determinada situação fática que, em princípio, seria submetida à aplicação da literalidade de um determinado dispositivo legal, o intérprete pode reconhecer a existência de determinadas exceções implícitas no texto legislativo, de modo a excluir aquela situação fática do âmbito da aplicação do comando legal. Por outras palavras, mesmo diante da literalidade de um determinado enunciado normativo, o intérprete pode reconhecer que determinada situação fática acabou sendo abrangida indevidamente pelo âmbito de incidência da regra jurídica, seja por contrariar a própria finalidade perseguida pelo legislador, seja porque a aplicação do dispositivo para essa determinada hipótese concreta se revela incompatível com outras normas do ordenamento jurídico, a partir de um juízo de equidade.

Isso porque, ao editar uma regra jurídica, o legislador busca atingir uma finalidade, isto é, almeja obter um resultado ou erradicar um problema da realidade social. O legislador então, diante da situação que pretende regular, edita a regra jurídica por meio de um processo de generalização probabilística, com base em elementos que se verificam concebidos na maior parte dos casos. Assim, na formulação do enunciado normativo, o legislador elege algumas propriedades para integrar o texto legal e dispensa outras, por meio de um processo de escolha e de supressões de predicados extraídos de um caso paradigmático⁵⁰.

Ao formular o enunciado normativo, o legislador poderá editar regras *sobreinclusivas* ou *subinclusivas*. A regra é *sobreinclusiva* quando o seu predicado fático engloba casos particulares que não geram a consequência almejada pela

⁵⁰ SCHAUER, Frederick. **Playing by the rules**: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and life. Oxford: Clarendon Press, 1991, p. 38-52.

justificação subjacente da regra jurídica. De outro lado, a regra é *subinclusiva* quando o seu predicado fático deixa de alcançar casos particulares que acarretam a consequência que justificou a sua edição pelo legislador.

Com base nas breves considerações acima, percebe-se que as regras jurídicas apresentam conteúdos normativos preliminares, extraídos com base na literalidade do dispositivo legal.

No entanto, em determinadas situações, o intérprete pode deixar de aplicar as consequências normativas caso constate exceções implícitas no texto normativo, a partir de razões substanciais que se mostrem relevantes no momento da aplicação.

Para o presente estudo, ganha relevo a análise de duas técnicas por meio das quais o intérprete pode adaptar ou afastar a aplicação da regra jurídica: (i) a redução teleológica, pela qual o intérprete-aplicador reduz o âmbito normativo da regra jurídica, excluindo determinada situação jurídica do âmbito de incidência da norma, ao constatar que a sua aplicação, para esta hipótese específica, contrariaria a finalidade da regra jurídica e as razões subjacentes adotadas pelo legislador que instituiu o comando legal; e (ii) a derrotabilidade, pela qual o intérprete-aplicador deixa de aplicar a regra jurídica ao caso concreto, por identificar uma exceção implícita no enunciado normativo, com base em um juízo de equidade que se presta a evitar injustiça ou efeitos indesejados.

Por fugir ao escopo do presente trabalho, não será analisada detalhadamente a correlação entre essas duas figuras jurídicas, já que, a depender da definição adotada, a redução teleológica pode ser compreendida como uma das hipóteses que autoriza a superação de regras jurídicas. Para o presente estudo, basta a compreensão de que, em determinadas situações, o intérprete poderá deixar de aplicar uma regra jurídica para um caso concreto que, em princípio, estaria subsumido à literalidade do dispositivo legal. E, conforme será verificado, essas duas técnicas vêm sendo adotadas pela doutrina e pela jurisprudência pátria na interpretação de regras jurídicas.

Isso ocorre porque o legislador edita regras gerais e abstratas, selecionando as propriedades mais recorrentes para a maioria dos casos os quais pretende regulamentar. Não é possível ao legislador conjecturar a totalidade de situações que serão reguladas pela norma jurídica. No momento da aplicação, o intérprete poderá constatar que a incidência da norma pode recair sobre uma situação não almejada

pelo legislador ou ainda gerar consequências incompatíveis com outros valores jurídicos relevantes.

Nessas situações em que a aplicação de uma regra jurídica se mostrar incompatível com a sua finalidade, por possuir o caso concreto uma particularidade desconsiderada pelo plano regulamentador do legislador, o intérprete-aplicador poderá recorrer à redução teleológica ou à derrotabilidade.

A redução teleológica é aplicável quando se constata uma lacuna de regulamentação, identificável a partir da intenção do legislador. Conforme os ensinamentos de Karl Larenz⁵¹, “existe uma lacuna da regulamentação quando falta uma regra de que pode esperar-se a existência segundo a ideia fundamental e a teleologia imanente da regulamentação legal”. Assim, em determinadas situações, o plano regulamentador do legislador pode ser frustrado, em razão da indevida inclusão de uma determinada situação fática no âmbito de aplicação da regra jurídica. A aplicação da regra jurídica para essa situação fática indesejada pelo legislador resulta em um efeito que contraria a finalidade da regra jurídica. Nessas hipóteses, o intérprete-aplicador realiza a redução teleológica, para excluir aquela situação fática indesejada do âmbito de incidência da norma jurídica. A redução teleológica, portanto, é uma técnica de integração de lacuna, efetuada por meio do acréscimo de uma restrição na regra jurídica, a partir do seu sentido teleológico, de modo a reduzir o seu âmbito de aplicação em consonância com a sua finalidade⁵².

A derrotabilidade⁵³, segundo a definição de Carlos Augusto Daniel Neto⁵⁴ adotada neste estudo, é a possibilidade de as regras jurídicas se submeterem a uma quantidade não determinável de exceções implícitas, no momento de sua aplicação ao caso concreto. Nessa perspectiva, portanto, a redução teleológica opera-se como um recurso argumentativo para a derrota da regra jurídica, já que o intérprete invocará um argumento teleológico para deixar de aplicar a regra jurídica em determinada hipótese que contrariar as razões subjacentes da norma e a intenção da legislação.

⁵¹ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2012, p. 555.

⁵² LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2012, p. 555-556.

⁵³ Segundo Carlos Augusto Daniel Neto, o termo derrotabilidade carece de uma definição conceitual precisa e vem sendo empregado pela doutrina em pelo menos oito sentidos distintos. DANIEL NETO, Carlos Augusto. **Derrotabilidade de regras jurídicas e a segurança jurídica substancial**. Tese (Doutorado em Direito), Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2017, p. 64.

⁵⁴ DANIEL NETO, Carlos Augusto. **Derrotabilidade de regras jurídicas e a segurança jurídica substancial**. Tese (Doutorado em Direito), Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2017, p. 45-49.

Independentemente das questões conceituais em torno da derrotabilidade, a sua aplicação somente é admitida em situações particularmente excepcionais, que conduzam a resultados extremamente injustos, absurdos, incoerentes ou inaceitáveis⁵⁵, a ponto de superar a própria razão que sustenta a aplicação normal das regras jurídicas⁵⁶. A esse respeito, Humberto Ávila⁵⁷ defende a possibilidade de aplicação do postulado razoabilidade-equidade para superar regras jurídicas, tendo em vista as circunstâncias excepcionais do caso individual.

Deve-se ressaltar que essas técnicas não podem ser adotadas em qualquer situação, pois as regras jurídicas, em situações normais, possuem resistência e autoridade, e visam a promover soluções previsíveis, eficientes e geralmente equânimes para os conflitos sociais⁵⁸. A adoção sem qualquer critério dessas técnicas pode gerar graves distorções à segurança jurídica, conforme pontuado pelo Ministro Marco Aurélio, no voto proferido durante o julgamento do recurso extraordinário n. 567.985 (DJe 3-10-2013):

diferentemente da ponderação de princípios, que envolve o conflito entre dois valores materiais, a ‘derrota’ de regras (ou ponderação de regras, para os que assim preferem) exige do intérprete que sopesse não só o próprio valor veiculado pelo dispositivo como também os da segurança jurídica e da isonomia.

Esses mecanismos podem ser admitidos em situações particularmente relevantes, justamente para evitar a aplicação da regra jurídica em descompasso com

⁵⁵ SCHAUER, Frederick. Is defeasibility an essential property of law? *In*: BELTRÁN, Jordi Ferrer; RATTI, Giovanni Battista (coord.). **The logic of legal requirements** – essays on defeasibility. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 81.

⁵⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 101.

⁵⁷ Nas palavras do autor: “Em segundo lugar, a razoabilidade exige a consideração do aspecto individual do caso nas hipóteses em que ele é sobremodo desconsiderado pela generalização legal. Para determinados casos, em virtude de determinadas especificidades, a norma geral não pode ser aplicável, por se tratar de caso anormal. [...] Nem toda norma incidente é aplicável. É preciso diferenciar a aplicabilidade de uma regra de satisfação das condições previstas em sua hipótese. Uma regra não é aplicável somente porque as condições previstas em sua hipótese são satisfeitas. Uma regra é aplicável a um caso se, e somente se, as suas condições são satisfeitas e sua aplicação não é excluída pela razão motivadora da própria regra ou pela existência de um princípio que institua uma razão contrária. Nessas hipóteses, as condições de aplicação da regra são satisfeitas, mas a regra, mesmo assim, não é aplicada. [...] Essa concepção de razoabilidade correspondente aos ensinamentos de Aristóteles, para quem a natureza da equidade consiste em ser um corretivo da lei quando e onde ela é omissa, por ser geral”. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 197.

⁵⁸ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 141.

a realidade social. Como condições procedimentais para a superação das regras jurídicas, é possível apontar⁵⁹: (i) a justificativa condizente, isto é, a demonstração de incompatibilidade entre a hipótese da regra jurídica e a sua finalidade subjacente; (ii) a fundamentação condizente, ou seja, a exteriorização, de modo racional, transparente e logicamente estruturada, das razões que permitem a superação da regra jurídica; e (iii) a comprovação condizente, assim compreendida como a comprovação dos argumentos pelos quais a regra deve ser derrotada.

Assim, tanto a redução teleológica quanto a derrotabilidade de regras jurídicas decorrem das particularidades de um caso concreto, que justificam um tratamento distinto da regra geral e abstrata formulada pelo legislador. Enquanto a regra jurídica se baseia em uma razão geral, a exceção que justifica um tratamento diferenciado se fundamenta em razões particulares, relativas a um caso específico, para determinar a prescrição mais apropriada à situação examinada⁶⁰. A exceção, portanto, pode ser identificada no direito mesmo quando não tenha sido expressamente positivada pelo legislador, haja vista que seria impossível uma atividade legislativa exaustiva que fosse capaz de antever todas as situações individuais e demais circunstâncias relevantes que adviriam da aplicação da regra jurídica tal como formulada⁶¹.

Trata-se, em qualquer hipótese, de uma aceção particularista da igualdade que, diante da insuficiência das normas gerais, impõe que as pessoas sejam tratadas conforme suas características individuais e propriedades particulares do seu caso. O princípio da justiça (art. 3º, I, da CF/1988) exige, nessas condições, uma aplicação corretiva do padrão legal⁶².

Também por fugir do escopo desse estudo, não examinaremos os requisitos materiais para a aplicação da redução teleológica ou para a derrotabilidade de regras

⁵⁹ DANIEL NETO, Carlos Augusto. **Derrotabilidade de regras jurídicas e a segurança jurídica substancial**. Tese (Doutorado em Direito), Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2017, p. 127-128.

⁶⁰ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 22. ed. São Paulo: Forense, 2020, p. 225.

⁶¹ GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p.328-329.

⁶² É o que esclarece Karl Larenz ao tratar da redução teleológica: “Assim como a justificação da analogia radica no imperativo de justiça de tratar igualmente os casos iguais segundo o ponto de vista valorativo decisivo, também a justificação da redução teleológica radica no imperativo de justiça de tratar desigualmente o que é desigual, quer dizer, de proceder às diferenciações requeridas pela valoração. Estas podem ser exigidas ou pelo sentido e escopo da própria norma a restringir ou pelo escopo, sempre que seja prevaiente, de outra norma que de outro modo não seria atingida, ou pela ‘natureza das coisas’ ou por um princípio imanente à lei prevaiente num certo grupo de casos”. LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2012, p. 556.

jurídicas. No entanto, são fartos os exemplos jurisprudenciais que evidenciam a aplicação dessas técnicas pelos tribunais judiciais ou administrativos pátrios.

No âmbito do STF, pode-se mencionar o julgamento da lei que instituiu a “Ficha Limpa”, nos autos da ADI n. 4578. Nesse julgado, foi debatida a possibilidade da inelegibilidade de políticos condenados em segunda instância, antes do trânsito em julgado da decisão, tendo em vista a existência de conflito aparente com o princípio da inocência previsto no art. 5º, LVII, da CF/1988. Em elucidativas passagens do voto condutor do Ministro Luiz Fux⁶³, a redução teleológica e as lições de Karl Larenz foram invocadas para impedir que a lei fosse aplicada em descompasso com a sua teleologia.

Na seara tributária, menciona-se o acórdão do TRF da 4ª Região, por meio do qual se decidiu que, a despeito de inexistência de previsão legal expressa, o contribuinte tinha o direito de permanecer no regime de apuração anterior à instituição da desoneração da folha de salário, pois, no seu caso específico, o novo regime se provou mais gravoso que o anterior. Como o objetivo do legislador com a *desoneração* era reduzir a carga tributária e não elevá-la, a 1ª Seção do TRF-4 se valeu da técnica da redução teleológica para excluir o contribuinte do âmbito de aplicação da lei, tendo em vista que, no caso concreto, a aplicação da norma jurídica seria contrária à finalidade que havia orientado a sua instituição⁶⁴.

⁶³ Confira-se: “Sendo assim, a ampliação do seu espectro de alcance operada pela jurisprudência desta Corte significou verdadeira interpretação extensiva da regra, segundo a qual nenhuma espécie de restrição poderia ser imposta a indivíduos condenados por decisões ainda recorríveis em matéria penal ou mesmo administrativa. O que ora se sustenta é o movimento contrário, comparável a uma redução teleológica, mas, que, na verdade, só reaproxima o enunciado normativo da sua própria literalidade, da qual se distanciou em demasia”. LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2012, p. 556. A redução teleológica pode ser exigida “pelo escopo, sempre que seja prevaiente, de outra norma que de outro modo não seria atingida. [...] Nessa ordem de ideias, conceber-se o art. 5º, LVII, como impeditivo à imposição de inelegibilidade a indivíduos condenados criminalmente por decisões não transitadas em julgado esvaziaria sobremaneira o art. 14, § 9º, da Constituição Federal, frustrando o propósito do constituinte reformador de exigir idoneidade moral para o exercício de mandato eletivo, decerto compatível com o princípio republicano insculpido no art. 1º, *caput*, da Constituição Federal”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. ADI n. 4578. Rel. Min. Luiz Fux. j. 16-2-2012.

⁶⁴ Confira-se: “2. A CPRB não teve por fito majorar a arrecadação, mas simplesmente incrementar a contratação formal de trabalhadores, mediante a desoneração da folha de salários. Porém, contrariamente à previsão de queda na arrecadação, consignada na exposição de motivos, o resultado prático, para muitas empresas, foi justamente o oposto: sensível aumento na carga tributária.

3. Evidenciando-se a contrariedade dos efeitos práticos da lei à sua finalidade exonerativa, impõe-se reconhecer a existência de uma lacuna legislativa, concernente à facultatividade do recolhimento da contribuição substitutiva, a ser colmatada mediante redução teleológica, de modo a afastar do seu campo de aplicação aquelas empresas que não desejam ser alcançadas pela “desoneração da folha” estabelecida pela Lei n. 12.546/2011, optando por continuar a recolher a contribuição previdenciária sobre os rendimentos pagos, nos termos do art. 22 da Lei n. 8.212/1991.

No âmbito dos tribunais administrativos, menciona-se o acórdão n. 202-12.527, de 18-10-2000, por meio do qual o Segundo Conselho de Contribuintes superou a vedação prevista na regra jurídica que impede a importação de produtos para fruição do SIMPLES Nacional. Ao examinar a controvérsia, o tribunal administrativo concluiu que a exclusão do contribuinte do SIMPLES Nacional, em razão de uma única importação, que representava 0,60% das matérias primas adquiridas, implicaria sanção desproporcional. Assim, tendo em vista a finalidade da norma e as circunstâncias do caso concreto, por meio de um juízo de equidade e de proporcionalidade, a autuação fiscal foi cancelada.

Tratando especificamente do tema objeto deste estudo, no acórdão n. 3402-005.025, de 22.3.2018, a 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) afastou a aplicação do art. 170-A do CTN à compensação de tributo já declarado inconstitucional pelo STF⁶⁵.

Como se verifica, inúmeras são as manifestações jurisprudenciais reconhecendo que a regra jurídica pode ser afastada em determinadas situações, quando se verifica que a sua aplicação é incompatível com a finalidade perseguida pelo legislador, ou ainda com outras normas e valores tutelados pelo ordenamento jurídico.

Como adiante será retomado, caso se admita que a literalidade do art. 170-A do CTN proíbe qualquer compensação realizada antes do trânsito em julgado, a existência de uma tutela provisória fundada na aplicação de um recurso repetitivo pode configurar uma exceção implícita nesse enunciado normativo. Isso porque a finalidade desse dispositivo legal foi impedir a compensação apenas naquelas hipóteses em que o direito creditório é controvertido, o que não ocorre quando a tutela jurisdicional almejada pelo contribuinte já foi objeto de sedimentação jurisprudencial. Nesse caso, seja pela redução teleológica ou pela derrotabilidade da regra jurídica, o contribuinte amparado por tutela provisória figura numa posição jurídica distinta de outras situações em que, de fato, o direito creditório é controvertido.

Precedentes da Primeira e da Segunda Turmas deste Tribunal Regional" (g.n.) BRASIL.Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Seção. AC n. 5041401-57.2015.404.7100, j. 11-5-2017.

⁶⁵ A superação da regra jurídica fica evidenciada na seguinte passagem do voto condutor, da lavra do Conselheiro Diego Diniz Ribeiro: "Acontece que nem sempre as respostas ofertadas pelo Direito são fáceis, em especial quando o Direito é convocado para ser ponderado em concreto, i. e., diante da complexidade de um caso decidendo. Por outro giro verbal, o Direito não é uma ciência exata, o que, por conseguinte, afasta o advento de respostas cartesianas para que se possa prestigiar soluções aparentemente paradoxais".

1.7 Interpretação e decisão judicial: o papel dos precedentes na uniformização interpretativa

Um dos temas a ser examinado nesse estudo diz respeito à importância dos precedentes judiciais na atual legislação processual. Ademais, a partir dessa constatação, o presente estudo busca mitigar a norma que veda a compensação antes do trânsito, uma vez que na hipótese de concessão de tutela provisória que aplique um precedente de observância obrigatória, o julgador apenas estará aplicando uma interpretação preexistente e conferida pelas Cortes que dispõem de competência constitucional para interpretar as normas constitucionais ou infraconstitucionais.

Quer dizer, se a norma do art. 170-A foi concebida para impedir a compensação quando houver dissidências interpretativas que torne controvertido o direito creditório, diferente é a situação em que o julgador, em sede de tutela provisória, reconhece que a situação jurídica examinada já foi objeto de pacificação jurisprudencial. Trata-se de hipótese não conjecturada pelo legislador, vez que, quando da edição do art. 170-A, não havia um rígido sistema de precedentes de observância obrigatória ou tampouco tutelas provisórias específicas que permitiam ao juiz, *ab initio*, antecipar a tutela jurisdicional almejada mediante a aplicação de um entendimento estratificado pela jurisprudência dos tribunais superiores.

Nesta seção do estudo, busca-se analisar como os precedentes judiciais se relacionam ao processo interpretativo, por meio da compreensão de que as Cortes Superiores, quando se pronunciam a respeito de uma matéria representativa de controvérsia, nada mais fazem do que atribuir sentido aos textos legais, a partir de uma situação fática submetida à análise do Poder Judiciário. A solução jurídica que resultará na tese firmada em recurso repetitivo apenas refletirá o processo de interpretação e de aplicação da norma jurídica realizado pelo tribunal, norteando a interpretação a ser conferida pelos demais juízes e tribunais do país, quando se depararem com uma controvérsia jurídica semelhante.

Todas as considerações anteriores a respeito da interpretação jurídica são plenamente aplicáveis às decisões judiciais, que apenas utilizam normas extraídas de textos legais para solucionar uma situação jurídica controvertida submetida ao crivo do Poder Judiciário. Quando uma parte ingressa com uma ação em juízo, apresenta fundamentos jurídicos que respaldam a sua pretensão, para ao final trazer um pedido que poderá ser acolhido ou não pelo juiz da causa.

A todo rigor, não é possível segregar, em etapas distintas, a interpretação e a aplicação do direito, que consubstanciam um processo unitário, salvo quando o intérprete está apenas cogitando “possibilidades interpretativas”, sem relação com um caso concreto. Segundo Riccardo Guastini, a interpretação em abstrato envolve a atribuição de sentido aos enunciados normativos, ao passo que a interpretação em concreto (aplicação) resolveria problemas de identificação dos casos concretos alcançados pela norma jurídica⁶⁶.

Essa impossibilidade de segregação entre interpretação em abstrato e aplicação concreta decorre, segundo Eros Grau, do fato de que o intérprete produz a norma jurídica não apenas a partir de elementos extraídos do texto (mundo do dever-ser), mas também com base em elementos da realidade social (mundo do ser). Assim, interpretação e aplicação não se realizam autonomamente, pois o intérprete constrói a norma jurídica para solucionar casos concretos. Nas palavras de Eros Grau, “a interpretação do direito consiste em concretar a lei em cada caso, isto é, na sua aplicação”⁶⁷.

Nos processos judiciais, o julgador depara-se com uma situação fática e deve solucionar a controvérsia jurídica com base no direito posto vigente. Por muito tempo, entendeu-se que a jurisdição se prestava exclusivamente à afirmação do direito objetivo. Assim, costumava-se dizer que o juiz decidia mediante a declaração da lei ou da norma, de modo que a decisão judicial se confundiria com a atuação da vontade concreta da lei.

Tal concepção encontra-se lastreada na teoria cognitivista da interpretação anteriormente apontada, de maneira que a jurisdição desempenharia um papel de puro conhecimento de uma norma preexistente, sem a intervenção de qualquer juízo valorativo e decisório por parte do juiz, que se limitaria a realizar um raciocínio silogístico^{68 69}. Porém, o dispositivo legal sempre carece de uma atribuição de sentido, razão pela qual o julgador, no momento de prolatar a decisão judicial, deve atribuir

⁶⁶ GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y argumentar**. Tradução de Silvina Álvarez Medina. Milano: Giuffrè, 2011, p. 35.

⁶⁷ GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes** – a interpretação/aplicação do direito e os princípios. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 49-55.

⁶⁸ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum**. v. 2. 7. ed. São Paulo: RT, 2021, p. 49.

⁶⁹ Conforme destaca Riccardo Guastini, sob esta concepção, os juízes apenas aplicariam fielmente normas que já se encontram prontas e acabadas, realizando silogismos decisórios. GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 240-241.

sentido ao conjunto de dispositivos legais que orientam a solução de um caso concreto.

Assim, o julgador, quando proclama uma decisão, edita um ato decisório, que não se confunde com os textos ou enunciados legislativos que embasam a decisão. Trata-se, pois, de um ato decisório que regulará o caso concreto submetido à apreciação do Poder Judiciário.

Portanto, o Poder Judiciário não cria direito^{70 71}, no sentido de produzir uma nova fonte de direito autônoma e independente do direito já positivado. Essa concepção poderia encontrar-se presente na ideia de que o juiz criaria uma norma individual e concreta, a partir de uma norma geral preexistente, por meio de um mero raciocínio silogístico. Isso poderia sugerir uma desvinculação entre aquela norma geral e a norma individual decorrente da decisão judicial, tal como se se tratasse de normas estanques.

Contudo, o que se sustenta é que o juiz se limita a reconstruir⁷², por meio da interpretação, o significado do direito decorrente dos textos legais. Às Cortes Superiores compete a definição final do sentido normativo que deve direcionar a solução de um caso concreto, e, ademais, orientar a sociedade e regular os casos futuros. Importante destacar, no entanto, que na decisão judicial o juiz deve considerar, além dos dispositivos legais, as particularidades do caso concreto. A interpretação judicial é uma interpretação orientada para os fatos, já que os juízes não apenas analisam o significado de um texto legal em abstrato, mas também examinam se o caso concreto se insere no âmbito de aplicação de uma norma⁷³.

Uma vez interpretados os fatos do caso concreto, e qualificados juridicamente, caberá ao juiz conformá-lo à lei, mediante interpretação, justificando sua decisão, inclusive porque a fundamentação da decisão judicial é parte integrante e obrigatória

⁷⁰ Tal concepção pode ser encontrada na obra de Hans Kelsen, para quem a diferença entre a função jurisdicional e a função legislativa é que esta cria normas gerais, enquanto aquela cria unicamente normas individuais. KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2013, p. 151.

⁷¹ A tese kelseniana foi rechaçada por Eugenio Bulygin, ao sustentar que, mesmo que se aceite a ideia kelseniana de que o juiz dita a norma individual, não se pode admitir que o juiz cria o direito, pois tal norma individual se funda em uma norma geral criada pelo legislador. BULYGIN, Eugenio. Los jueces ¿crean derecho? **Revista de Teoria y Filosofía del Derecho**, Doxa Isonomia, n. 18, abr. 2003, p. 8.

⁷² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 54.

⁷³ GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 73.

da sentença. O papel do juiz é interpretar a ordem jurídica a partir de dados preexistentes, atribuindo sentido aos dispositivos legais e constitucionais⁷⁴. A norma jurídica construída pela interpretação do juiz fundamentará a parte dispositiva da sentença, que regulará a relação jurídica litigiosa⁷⁵.

Trata-se da chamada interpretação judicial, que é aquela realizada pelos juízes no exercício da função jurisdicional, sendo *decisória* e também *em concreto*, embora pressuponha também a interpretação *em abstrato*⁷⁶. A interpretação judicial tem efeitos jurídicos, pois vincula as partes do processo⁷⁷.

Nos ordenamentos modernos, os juízes devem motivar suas decisões, ou seja, as decisões precisam estar justificadas e argumentadas, com base em normas jurídicas preexistentes⁷⁸. No entanto, a atividade empreendida pela interpretação judicial não é meramente cognitiva, declaratória de uma norma anterior e, tampouco, cria uma norma inexistente, já que o juiz somente deverá proferir sentença com base em uma norma geral criada pelo legislador.

Nesse contexto, a parte dispositiva da sentença constitui a decisão em sentido estrito, ou seja, o comando que regulará a situação concreta submetida à análise do Poder Judiciário. Já a parte da fundamentação constitui o conjunto de argumentos adotados para suportar uma decisão.

A legitimidade da decisão judicial não depende apenas do convencimento do juiz, mas também da justificação de sua racionalidade⁷⁹. Em linha com as considerações apresentadas neste estudo, o novo significado da interpretação impacta sobre o conceito de jurisdição, cuja existência passa a depender de um

⁷⁴ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**: tutela dos direitos mediante procedimento comum. v. 2. 7. ed. São Paulo: RT, 2021, p. 108.

⁷⁵ Conforme destaca Riccardo Guastini, o conteúdo de uma decisão judicial é uma prescrição individual e concreta. O juiz está obrigado a aplicar o direito – em razão do princípio da legalidade – e a motivar suas decisões com base em normas jurídicas preexistentes. GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y argumentar**. Tradução de Silvina Álvarez Medina. Milano: Giuffrè, 2011, p. 251.

⁷⁶ GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y argumentar**. Tradução de Silvina Álvarez Medina. Milano: Giuffrè, 2011, p. 90.

⁷⁷ Por tal razão, não se confunde, pois, com a interpretação doutrinal ou com a interpretação autêntica. GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y argumentar**. Tradução de Silvina Álvarez Medina. Milano: Giuffrè, 2011, p. 88-92.

⁷⁸ GUASTINI, Riccardo. *Il giudice e la legge*. In: GUASTINI, Riccardo. **Lezioni di diritto costituzionale**. Torino: Giappichelli, 1995, p. 93.

⁷⁹ A escolha das premissas adotadas na decisão envolve uma série de decisões preliminares, como a interpretação de fontes ou de precedentes e a avaliação de provas, a partir de normas que disciplinam como valorá-las e das nuances do caso concreto. PECZENIK, Aleksander. **The basis of legal justification**. Lund: University Press, 1983.

adequado discurso justificativo⁸⁰. O discurso legislativo começa a depender do discurso judicial para promover o império do direito. A jurisdição deixa de apenas aplicar a norma criada pelo legislador, para colaborar com a realização do direito mediante justificação de suas decisões interpretativas conferidas diante de um caso concreto. A decisão deve ser racional para que seja intersubjetivamente controlável, e, assim, evite o arbítrio estatal⁸¹.

Essa concepção fica bastante evidenciada no CPC/2015, que em seus arts. 10⁸² e 11⁸³, já ressalta a importância da fundamentação das decisões judiciais, sob pena de nulidade. O juiz deve conceder oportunidade às partes para se manifestarem a respeito do fundamento jurídico que será adotado na decisão judicial. Ademais, o art. 489⁸⁴, ao destacar os fundamentos como elementos essenciais da sentença, também impõe em seu § 1º um dever exauriente de fundamentação, sem o qual a decisão não se considera fundamentada.

A preocupação do legislador com a fundamentação das decisões judiciais e com o enfrentamento dos argumentos jurídicos suscitados pelas partes apenas reflete os impactos das teorias da interpretação jurídica expostas neste capítulo. No Estado Democrático de Direito, não se tolera o uso arbitrário do poder, de forma que todo ato de poder deve ser justificado por meio de um discurso racional que preserve a integridade e a coerência do ordenamento jurídico^{85 86}.

⁸⁰ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**: tutela dos direitos mediante procedimento comum. v. 2. 7. ed. São Paulo: RT, 2021, p.116.

⁸¹ Segundo Aulis Aarnio, a atividade interpretativa só é racional se justificada interna e externamente. AARNIO, Aulis. **The rational as reasonable**. A treatise on legal justification. Dordrecht: Kluwer, 1987, p. 119-120.

⁸² BRASIL. Código de Processo Civil (2015). “Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício”.

⁸³ BRASIL. Código de Processo Civil (2015). “Art. 11. Todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade”.

⁸⁴ BRASIL. Código de Processo Civil (2015). “Art. 489, § 1º. Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: I – se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; II – empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso; III – invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão; IV – não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; V – se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; VI – deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

⁸⁵ MACCORMICK, Neil. **Rhetoric and the rule of law**. Oxford University Press: Oxford, 2005, p. 24.

⁸⁶ No plano dogmático, foi o que o legislador pretendeu no artigo 926 do CPC/2015: “Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”.

Aos poucos, os cidadãos começaram a exigir as razões que justificavam as decisões, como medida contra o uso autoritário do poder⁸⁷. Ademais, a compreensão do discurso jurídico como lógico-argumentativo, a partir de diferentes teorias da argumentação jurídica, impôs um novo paradigma em que se exige demonstrar a racionalidade da decisão como um mecanismo de controle da atividade decisória⁸⁸.

A missão dos tribunais é aplicar o direito ao caso concreto, mediante análise dos argumentos apresentados pelas partes. Nesse contexto, justificar a decisão exige um processo intelectual ordenado, em que cada argumento seja confrontado, de modo a conduzir a uma determinada inferência silogística⁸⁹⁻⁹⁰. As partes invocam normas jurídicas que lhes são favoráveis, buscando persuadir os julgadores. O julgador realiza um processo interpretativo mediante o emprego de diferentes técnicas e teorias, que o conduzem a um determinado resultado. Assim, o princípio do contraditório, para atingir seu fim, deve ser conformado com uma decisão que convença os participantes da discussão⁹¹, o que só é possível mediante a justificação dos critérios que nortearam as opções interpretativas realizadas pelo julgador.

A justificação das decisões judiciais possui relação direta com a segurança jurídica, com a igualdade e a imparcialidade na aplicação do direito. Por meio de um controle racional da arbitrariedade argumentativa, busca-se maior previsibilidade e determinação das estruturas argumentativas pelas quais o conteúdo das normas jurídicas é reconstruído pelo intérprete-julgador⁹².

Como a atividade interpretativa envolve escolhas, justificar a decisão adquiriu a função de viabilizar não apenas a correção de decisões pretéritas, como também de identificar a racionalidade das decisões interpretativas que deverão nortear as decisões futuras.

⁸⁷ AARNIO, Aulis. **The rational as reasonable**. A treatise on legal justification. Dordrecht: Kluwer, 1987, p. 3.

⁸⁸ WRÓBLEWSKI, Jerzy. **The judicial application of law**. Dordrecht: Kluwer, 1992, p. 209.

⁸⁹ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2012, p. 204.

⁹⁰ A decisão é considerada como justificada quando confere prevalência a um interesse e, mais ainda, quando aponta os argumentos jurídicos que respaldam a sua conclusão. LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2012, p. 206-207.

⁹¹ LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2012, p. 212.

⁹² ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 171.

Dessa forma, possibilita-se o conhecimento antecipado não da norma em si (interpretação resultado), mas da forma como se desenvolve o processo de interpretação e a aplicação do direito (interpretação atividade)⁹³. Assim, em uma concepção argumentativa, o direito é reconhecido como uma atividade dependente de um processo de interpretação e aplicação⁹⁴. Diante disso, impede-se que a segurança jurídica da norma seja anulada pela insegurança jurídica da sua aplicação⁹⁵. Nesse contexto, o oferecimento de razões pelo intérprete para justificar a atividade interpretativa contribui para conformar o direito e produzir impactos sobre o ordenamento jurídico⁹⁶, permitindo que os intérpretes se orientem para casos futuros.

Portanto, além de a justificação da decisão judicial prestar-se à persuasão das partes do processo, mediante um processo discursivo e racional de determinação de sentido para a aplicação do direito ao caso concreto, também se presta a conformar a ordem jurídica, apresentando-se como um discurso endereçado à sociedade em geral⁹⁷.

Esse mesmo raciocínio é aplicado aos precedentes de observância obrigatória. A CF/1988, em seus arts. 102 e 105, conferiu ao STF e ao STJ competência para dirimir, definitivamente, as controvérsias em torno de normas constitucionais e infraconstitucionais.

Nesse cenário, os acórdãos prolatados nesses recursos resultarão em teses que deverão ser aplicadas pelos juízes e tribunais do país, quando se depararem com uma situação de fato e de direito semelhante àquelas examinadas no precedente de observância obrigatória.

⁹³ MOTTA, Otávio Verdi. **Justificação da decisão judicial**. A elaboração da motivação e a formação de precedente. São Paulo: RT, 2015, p. 92.

⁹⁴ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 169.

⁹⁵ Por tal razão, além de pensar na segurança das normas, deve-se também conferir maior segurança na aplicação das normas, mediante o uso de estruturas claras e objetivas de raciocínio, o que se observa quando as premissas e as conclusões do raciocínio jurídico empregado estão fundadas no ordenamento jurídico e quando sua construção obedece a critérios racionais de argumentação.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 142.

⁹⁶ MITIDIERO, Daniel. **Cortes Superiores e Cortes Supremas**: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente. 3. ed. São Paulo: RT, 2017, p. 25.

⁹⁷ MITIDIERO, Daniel. Fundamentação e precedente – dois discursos a partir da decisão judicial.

Revista de Processo, n. 206. São Paulo: RT, 2012; TARUFFO, Michelle. **La Corte di Cassazione e la legge**. Il vértice ambíguo – Saggi sulla cassazione civile. Bologna: Il Mulino, 1991, p. 91; MITIDIERO, Daniel. **Cortes Superiores e Cortes Supremas**: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente. 3. ed. São Paulo: RT, 2017, p. 72.

Há que se reconhecer, portanto, a importância das decisões prolatadas em recursos repetitivos como orientadoras do processo interpretativo. As decisões judiciais – inclusive a dos tribunais superiores – precisam ser justificadas racionalmente, contribuindo para que os operadores do direito possam antever possíveis soluções normativas a partir dos dispositivos legais que regem a matéria. Em outros termos, se um dispositivo *D* possibilita a criação dos sentidos *S1* e *S2*, havendo julgamento em recurso repetitivo reconhecendo a prevalência do sentido *S1*, elimina-se o campo de alternativas semânticas possíveis ao dispositivo, quando aplicado a uma determinada situação concreta.

Se, como visto, os dispositivos legais possibilitam criar múltiplas normas, a existência de precedentes de observância obrigatória dos tribunais superiores, versando sobre determinada matéria, fecha o campo de alternativas possíveis ao intérprete-julgador.

Com base nessas considerações, quando um juiz concede uma tutela provisória reconhecendo que o tema já foi objeto de pacificação jurisprudencial, o magistrado apenas estará solucionando a controvérsia com base na interpretação preexistente realizada pelas Cortes Superiores que detêm legitimidade constitucional para interpretar as normas constitucionais e infraconstitucionais.

Essa constatação é relevante para os efeitos do art. 170-A do CTN, pois, como visto, a norma foi concebida para impedir a compensação quando houver dissidências interpretativas que torne controvertido o direito creditório. Ocorre que, se os tribunais superiores já examinaram a controvérsia por meio de recurso representativo da controvérsia, então, as possíveis correntes dissidentes já foram eliminadas por meio da tese firmada no recurso repetitivo, aplicada pelo magistrado na decisão que concedeu a tutela provisória.

Em suma, portanto, na hipótese de concessão de tutela provisória fundada na aplicação de tese firmada em recurso repetitivo, inexistirá controvérsia em torno da existência do direito creditório. Se os juízes e tribunais estão vinculados ao entendimento manifestado nesses precedentes de observância obrigatória, o direito creditório vindicado pelo contribuinte não ostenta o manto da incerteza que levou o legislador a instituir a norma proibitiva da compensação.

2 A SISTEMÁTICA DOS PRECEDENTES NO SISTEMA JUDICIAL BRASILEIRO

2.1 O conceito de precedente e sua importância no sistema jurídico

Inicialmente, relevante definir a expressão precedente judicial, que deve ser entendida como “um pronunciamento judicial que, por sua autoridade e consistência, deveria ser adotado por outros juízes como padrão para a decisão de casos semelhantes⁹⁸”. Segundo Fredie Didier Junior⁹⁹, precedente é a decisão judicial tomada à luz de um caso concreto, cujo elemento normativo pode servir como diretriz para o julgamento posterior de casos análogos. Apesar de todo precedente ser uma decisão judicial, o contrário nem sempre é verdadeiro, pois para constituir um precedente, a decisão deve tratar sobre uma questão de direito, além de enfrentar os argumentos favoráveis e contrários à tese jurídica, exaustivamente¹⁰⁰. Ademais, uma decisão judicial será um precedente na medida em que possuir aptidão para vincular a autoridade julgadora, ou seja, uma decisão exarada por um tribunal inferior poderá ser considerada um precedente para um juízo de primeiro grau, no entanto, não o será para um tribunal superior.

Da mesma forma, precedente e enunciado sumular da jurisprudência são institutos distintos. Isto porque, a súmula é uma descrição acerca do conteúdo das decisões de um tribunal, não uma decisão que se qualifica como precedente, pois como a elaboração de uma súmula não provem da participação das partes que integraram os casos concretos que lhe deram origem, ela não se reveste das garantias que possui um precedente. Ademais, contrariamente ao precedente que fixa uma tese jurídica inseparável das especificidades da demanda concreta que lhe deu causa, a súmula, ao afastar-se dos elementos de fato que justificam a decisão, inviabiliza o exame da identidade ou *distinguish* do caso em julgamento em relação ao paradigma, impedindo a sua correta aplicação¹⁰¹.

⁹⁸ SANTOS, Evaristo Aragão. Em torno do conceito e da formação do precedente judicial. *In*: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (coord.). **Direito jurisprudencial**. São Paulo: RT, 2012, p. 143.

⁹⁹ DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 16. ed. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 455.

¹⁰⁰ OLIVEIRA, Pedro Miranda de; ANDERLE, Rene José. O sistema de precedentes no CPC projetado: engessamento do direito? **Revista de Processo**, v. 232, jun. 2014, p. 307-324.

¹⁰¹ MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 5. ed. São Paulo: RT, 2016.

Dois são os grandes sistemas de direito: o sistema romano-germânico (*civil law*) e o *common law*, o qual adota o sistema do *stare decisis*. No primeiro, a principal fonte do direito é a lei, um comando geral e abstrato que abrange uma variedade de casos futuros; enquanto no segundo, a principal fonte de direito são as decisões judiciais, que produzem efeitos vinculantes e gerais. Neste último caso, a norma corresponde ao comando extraído de uma decisão concreta, que será aplicado em casos idênticos no futuro, ou seja, a norma é extraída dos precedentes jurisprudenciais, denotando não apenas uma interpretação pretérita do texto normativo, como também a decisão pretérita de um caso concreto¹⁰². Assim, o precedente é admitido como fonte do direito, o que não significa que terá a mesma força e qualidade do produto elaborado pelo Poder Legislativo¹⁰³.

Neste contexto, importante esclarecer que *common law* não é sinônimo de *stare decisis*. O sistema do *common law* foi um regime de direito surgido na Inglaterra antes mesmo das regras e princípios que norteiam o sistema de observância obrigatória aos precedentes do *stare decisis*, e com este não se confunde. Por sua vez, o *stare decisis* é a regra conhecida na Inglaterra como *rule of precedent*, que diz respeito à vinculação do órgão jurisdicional à decisão judicial pretérita, e surgiu como decorrência natural da ausência, no período de formação do *common law*, de um catálogo de regras do direito inglês.

Em que pese o século XIX ter sido o marco formal da versão mais incisiva do instituto dos precedentes, uma forma mais branda da regra do precedente obrigatório já era praticada na Inglaterra desde o século XVII¹⁰⁴. No entanto, o *stare decisis* não foi uma construção exclusiva do sistema anglo-saxônico ou do *common law*. No período de formação do Estado Moderno (séculos XVI a XVIII), diversos países outorgaram importante valor à jurisprudência como fonte do direito, entendida como o meio mais eficaz para se alcançar a pretendida uniformização do *jus commune europeu*¹⁰⁵.

¹⁰² GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y argumentar**. Tradução de Silvina Álvarez Medina. Milano: Giuffrè, 2011, p. 258.

¹⁰³ MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 5. ed. São Paulo: RT, 2016, p. 38.

¹⁰⁴ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação das regras jurisprudenciais**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 83.

¹⁰⁵ São exemplos de Estados de tradição romanista que se utilizavam do sistema de precedentes vinculantes a Toscana (século XVII), a Santa Sé (séculos XVI e XVII), o Reino de Nápoles (séculos XV e XVI), o Piemonte e a Savoia (século XVIII), a Baviera (século XVIII) e os Estados Sardos (séculos XVIII e XIX). Iniciativas do gênero se intensificaram no século XIX, verificando-se a instituição da obrigatoriedade do respeito às decisões da Suprema Corte no Estado de Sachsen-Weimar, entre os anos 1816 e 1831, e na própria França, em 1836, quando todas as *Cours*

Em suma, é importante destacar que o sistema do *stare decisis* tem sustentação fundada nas ideias de igualdade, segurança e previsibilidade, segundo a concepção de que casos iguais devem ser tratados igualmente. Por outro lado, os países adeptos do sistema *civil law* fundam-se na falsa suposição de que a lei seria suficiente para garantir a certeza e a segurança jurídica, atribuindo baixa importância aos tribunais e suas decisões¹⁰⁶.

Apesar desta diferenciação inicial entre os dois sistemas, eles se encontram em processo de aproximação, na medida em que nos países de *common law* há historicamente uma maior produção de norma legislada, enquanto nos países de direito romano-germânico verifica-se hoje uma tendência a conferir efeitos vinculantes e gerais às decisões judiciais proferidas pelos tribunais constitucionais. Esta tendência pode ser constatada nos efeitos atribuídos aos julgados das cortes constitucionais da Alemanha, Itália e Espanha, como também nas decisões proferidas pelo STF¹⁰⁷.

A exigência abstrata de considerar os precedentes está inevitavelmente presente em todos os sistemas jurídicos que resguardem os direitos fundamentais e reconhecem a responsabilidade política dos juízes de justificar adequadamente as suas decisões¹⁰⁸. A força dos precedentes judiciais deriva de um elemento básico da racionalidade humana, por meio do qual as lições do passado devem ser aplicadas para solucionar problemas presentes e futuros¹⁰⁹.

Os precedentes apresentam razões generalizáveis que podem ser extraídas das decisões, devendo ser aplicados aos casos análogos, sob pena de configurarem meros exemplos¹¹⁰, incapazes de orientar o comportamento atual. Assim, o dever de considerar o precedente relaciona-se também à argumentação jurídica, fundada na

d'Appel foram obrigadas a seguir certos precedentes da *Cour de Cassation*, conhecidos como *arrêts en robes rouges*. BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Teoria do precedente judicial**: a justificação e a aplicação das regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses, 2012, p. 78-80.

¹⁰⁶ MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 5. ed. São Paulo: RT, 2016, p. 99-101.

¹⁰⁷ MELLO, Patrícia Perrone Campos; BARROSO, Luís Roberto. Trabalhando com uma nova lógica: a ascensão dos precedentes no direito brasileiro. **Revista da AGU**, Brasília-DF, v. 15, n. 3, jul.-set. 2016, p. 09-52.

¹⁰⁸ DWORKIN, Ronald. **Hard cases**. In: DWORKIN, Ronald **Taking rights seriously**. Cambridge: Belknap, 1977, p. 87.

¹⁰⁹ MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert. **Interpreting precedents**: a comparative study. Aldershot: Dartmouth, 1997, p. 9.

¹¹⁰ SCHAUER, Frederick. **Thinking like a lawyer**: a new introduction to legal reasoning. Cambridge: Harvard University Press, 2009, p. 38.

universalidade da racionalidade prática, que exige a atuação segundo uma conduta pela qual sejamos capazes de aceitar como correta, de uma forma universal¹¹¹ ¹¹².

A observância aos precedentes desempenha um papel importante para que haja igualdade¹¹³ e segurança jurídica. De um lado, possibilita que os jurisdicionados sejam tratados de forma equânime e, de outro, reduz a indeterminabilidade do direito, criando um ambiente jurídico mais seguro¹¹⁴ ¹¹⁵. Sob a perspectiva da igualdade, a eficácia obrigatória dos precedentes não é mera exigência abstrata, mas assegura que todos sejam tratados igualmente perante a lei¹¹⁶. A necessidade de estabilizar e de uniformizar a interpretação dos enunciados normativos impõe a observância aos precedentes das Cortes Superiores como imperativo do princípio da igualdade¹¹⁷.

Sob a perspectiva da segurança jurídica, o desrespeito injustificado de decisões tomadas no passado nega a expectativa legítima de um comportamento, de ver assegurado o mesmo tratamento jurídico atribuído no passado, para a mesma situação jurídica em litígio¹¹⁸. Além disso, com a aplicação do precedente, os operadores do direito podem prever qual será o resultado de um julgado, tendo em

¹¹¹ MACCORMICK, Neil. *Donogue vs. Stevenson and legal reasoning*. In: BURNS, Peter; LYONS, Susan (org.). **Donogue vs. Stevenson and the modern law of negligence: the paisley papers**. Vancouver: University of British Columbia, 1991, p. 203.

¹¹² Como destaca Robert Alexy, o dever de tomar em conta o precedente assume função de regra de argumentação (ou metanorma) que integra o código de razão prática, ou o conjunto de pressupostos necessários à realização de um discurso jurídico apto a fundamentar as pretensões de validade discursiva. ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica** – a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 270-271.

¹¹³ A observância aos precedentes encontra relação direta com a igualdade, pois, quando existirem as mesmas razões, devem ser proferidas decisões atribuindo a mesma consequência jurídica, salvo se houver uma justificativa para a mudança de orientação, caso em que deverá ser objeto de mais severa fundamentação. ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 463.

¹¹⁴ MOTTA, Otávio Verdi. **Justificação da decisão judicial**. A elaboração da motivação e a formação de precedente. São Paulo: RT, 2015, p. 161.

¹¹⁵ Nesse contexto, conforme destacam Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart e Daniel Mitidiero, o precedente passou a configurar um meio para promover a unidade do direito, assegurando que todos sejam tratados de forma igual pela ordem jurídica, além de oferecer segurança jurídica na interpretação e aplicação do Direito. MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum**. v. 2. 7. ed. São Paulo: RT, 2021, p. 606.

¹¹⁶ MARINONI, Luiz Guilherme. **Ética dos precedentes**. Justificativa do novo CPC. 3. ed. São Paulo: RT, 2018, p. 107.

¹¹⁷ Nesse aspecto, Michelle Taruffo sublinha que o precedente deve ser observado não apenas pelos julgadores de Cortes inferiores, mas também por quem o produziu, impondo uma obrigação de decidir da mesma forma em caso análogo. TARUFFO, Michelle. Precedente e giurisprudenza. **Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile**, 2007, p. 795-800.

¹¹⁸ Sob uma perspectiva consequencialista, a observância aos precedentes impede o tratamento discriminatório entre as partes, além de não onerá-las com recursos que serão reformados. DUXBURY, Neil. **The nature and authority of precedent**. Cambridge: Cambridge University Press, 2008, p. 58-110; 150-183.

vista que já conhecem as decisões proferidas em casos similares¹¹⁹. Nesse aspecto, os precedentes oferecem razões autoritativas para decidir determinado caso concreto, conferindo segurança jurídica e mantendo a estabilidade institucional. Isso significa que quando alguém se colocar em situação similar àquela que já foi decidida, possuirá legítima expectativa de receber o mesmo tratamento jurídico¹²⁰. Dessa forma, os precedentes conferem unidade ao direito, a partir da solução de casos que servirão para guiar a interpretação futura do direito a ser realizada pelos demais juízes. Portanto, o precedente assume uma importante função para estabilizar as relações futuras, por servir de orientação aos julgadores em casos análogos¹²¹.

2.2 Características e finalidade dos precedentes judiciais

Conforme mencionado, o sistema de precedentes judiciais surgiu no *common law*, sistema no qual o que vincula os órgãos julgadores é a *ratio decidendi*, o *core*, a *holding*, a essência do raciocínio jurídico que embasou a decisão¹²². A *ratio decidendi* ou *holding* é o núcleo da decisão judicial, do qual é extraída a regra jurídica generalizável para outros casos que tratem dos mesmos fatos essenciais¹²³, ou seja, a *ratio decidendi* é o elemento vinculante do precedente. Em outras palavras, corresponde ao entendimento jurídico emergente de um precedente que vinculará a decisão dos casos futuros¹²⁴.

A *ratio decidendi* está sempre ligada ao contexto fático do processo analisado pelo tribunal que formou o precedente. Assim, apesar de não ser possível afirmar tratar-se de uma regra geral e abstrata, a regra jurídica surgida da decisão judicial não

¹¹⁹ BECHO, Renato Lopes. Precedentes e direito tributário: nova perspectiva da legalidade tributária. *In: Racionalização do Direito Tributário. XIV Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários*, 2017, p. 1.028.

¹²⁰ Como destaca Neil MacCormick, o Estado de Direito deve oferecer, antecipadamente, razoável certeza a respeito das regras e padrões sobre os quais a conduta do indivíduo será julgada e sobre os requisitos que devem ser satisfeitos para dar validade jurídica às suas ações. MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of law*. Oxford University Press: Oxford, 2005, p. 18.

¹²¹ SCHAUER, Frederick. Precedent. *Stanford Law Review*, v. 39, n. 3, fev. 1987, p. 571-605.

¹²² CROSS, Rupert; HARRIS, J. W. Precedent in english law. 4. ed. Oxford: Clarendon Press, 1991. *In: BARIONI, Rodrigo; ALVIM, Teresa Arruda. Recursos repetitivos: tese jurídica e ratio decidendi. Revista de Processo*, v. 296, out. 2019, p. 183-204.

¹²³ BARIONI, Rodrigo; ALVIM, Teresa Arruda. Recursos repetitivos: tese jurídica e *ratio decidendi*. *Revista de Processo*, v. 296, out. 2019.

¹²⁴ MELLO, Patrícia Perrone Campos; BARROSO, Luís Roberto. Trabalhando com uma nova lógica: a ascensão dos precedentes no direito brasileiro. *Revista da AGU*, Brasília-DF, v. 15, n. 3, jul.-set., 2016, p. 09-52.

se referirá aos fatos particulares e únicos do precedente analisado, e pode ser expandida.

Por sua vez, *obiter dictum* corresponde às partes da decisão que não são formalmente vinculantes como precedentes, ou seja, são compreensões do tribunal não necessárias à solução do caso¹²⁵, observações ou opiniões que gozam tão somente de força persuasiva. No entanto, o *obiter dictum*, embora não sirva como precedente, não é desprezível, podendo sinalizar uma futura orientação do tribunal¹²⁶.

É importante que a formação do precedente judicial ocorra de forma paulatina e dinâmica¹²⁷, o que significa dizer que os processos devem seguir o fluxo normal, passando por todos os graus de jurisdição, e quando chegarem aos tribunais superiores as teses já estarão amadurecidas. Com isso, o precedente judicial dos tribunais superiores será o mais justo e correto possível.

A cada caso concreto a ser julgado, o precedente deverá ser reinterpretado e identificado se os aspectos fáticos da situação concreta são suficientes para afastar ou aplicar a regra jurídica do precedente. Cabe ao juiz do caso concreto determinar se o precedente judicial apresentado pelas partes se aplica ou não ao caso em discussão, demonstrando a identidade fática, as diferenças determinantes entre os casos e o sentido da norma aplicada.

Como a força do precedente deriva do princípio de justiça de tratar casos semelhantes de forma semelhante e, como nenhum caso é igual ao precedente sob todos os aspectos, cabe ao juiz identificar se os fatos jurídicos tratados no caso sob análise possuem pontos essenciais coincidentes com aqueles tratados no precedente. Ao juiz é necessário identificar a igualdade ou a desigualdade fática e motivar o porquê da desigualdade ou igualdade ser suficiente para aplicar ou afastar o precedente¹²⁸.

Assim, deve-se fazer o *distinguishing*, que corresponde a confrontar quatro elementos para avaliar a semelhança entre dois casos para fins de aplicação ou não

¹²⁵ SUMMERS, Robert S. Precedent in the United States (New York State). Interpreting precedents: a comparative study. London: Dartmouth, 1997, p. 384. In: MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 5. ed. São Paulo: RT, 2016, p. 235.

¹²⁶ MELLO, Patrícia Perrone Campos. Precedentes – o desenvolvimento judicial do direito no constitucionalismo contemporâneo. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 125-235. In: DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. 16. ed. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 445.

¹²⁷ OLIVEIRA, Pedro Miranda de; ANDERLE, Rene José. O sistema de precedentes no CPC projetado: engessamento do direito? **Revista de Processo**, v. 232, jun. 2014, p. 307-324.

¹²⁸ OLIVEIRA, Pedro Miranda de; ANDERLE, Rene José. O sistema de precedentes no CPC projetado: engessamento do direito? **Revista de Processo**, v. 232, jun. 2014, p. 307-324.

de um precedente: a) os fatos relevantes de cada caso; b) os valores e normas que incidem sobre cada conjunto de fatos; c) a questão de direito suscitada; e d) os fundamentos que justificaram a decisão do precedente e sua adequação para orientar a decisão do novo caso.

Para Thomas da Rosa de Bustamante, a técnica do *distinguishing*

deve ser definida como um tipo de afastamento do precedente judicial no qual a regra da qual o tribunal se afasta permanece válida mas não é aplicada com fundamento em um discurso de aplicação em que, das duas, uma: (1) ou se estabelece uma exceção anteriormente não reconhecida – na hipótese de se concluir que o fato *sub judice* pode ser subsumido na moldura do precedente judicial citado; ou (2) se utiliza o argumento a contrário para fixar uma interpretação restritiva da *ratio decidendi* do precedente invocado na hipótese de se concluir que o fato *sub judice* não pode ser subsumido no precedente¹²⁹.

Assim, o juiz, ao aplicar o precedente, deve demonstrar que os fatos são semelhantes e que os argumentos trazidos já foram debatidos, ou, se não foram, deverá tematizá-los demonstrando porquê não são suficientes para impactar aquela decisão. Com o uso desta técnica, o sistema de precedentes torna-se adaptável, permitindo o desenvolvimento do direito, pois possibilita que o sistema abarque novas realidades e situações antigas que ainda não tenham sido tematizadas¹³⁰.

No direito inglês, o processo de interpretação de um precedente pode enfrentar as seguintes etapas: a) averiguar a *ratio decidendi* do precedente; b) considerar a *ratio decidendi* à luz dos fatos da causa em exame; c) analisar a interpretação implementada pelos juízes em outros casos; d) formular a regra jurídica a ser observada, a partir de vários casos¹³¹.

Há ainda a hipótese de o precedente não ser aplicado pelo simples fato de não haver precedente aplicável ao caso. Nesta situação, o julgador deve aplicar o

¹²⁹ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação das regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses, 2012, p. 474. In: OLIVEIRA, Pedro Miranda de; ANDERLE, Rene José. O sistema de precedentes no CPC projetado: engessamento do direito? **Revista de Processo**, v. 232, jun. 2014, p. 307-324.

¹³⁰ OLIVEIRA, Pedro Miranda de; ANDERLE, Rene José. O sistema de precedentes no CPC projetado: engessamento do direito? **Revista de Processo**, v. 232, jun. 2014, p. 307-324.

¹³¹ CROSS, Rupert; HARRIS, J. W. Precedent in english law. 4. ed. Oxford: Clarendon Press, 1991. In: BARIONI, Rodrigo; ALVIM, Teresa Arruda. Recursos repetitivos: tese jurídica e *ratio decidendi*. **Revista de Processo**, v. 296, out. 2019, p. 183-204.

direito natural e os princípios gerais de direito para solucionar a controvérsia posta. Esta decisão, no futuro, poderá se tornar um precedente¹³².

No sistema judicial brasileiro, especificamente no caso do julgamento de casos repetitivos (incidente de resolução de demandas repetitivas e recursos extraordinário e especial repetitivos), o objetivo principal é reduzir a litigiosidade de casos de massa envolvendo a mesma questão fático-jurídica. Assim, o que se busca é a igualdade de soluções a sujeitos que se encontram na mesma situação jurídica, razão pela qual se tornou indispensável o uso de precedentes para possibilitar uma prestação jurisdicional que concilie justiça com a duração razoável do processo.

A jurista americana Toni M. Fine apontou alguns benefícios da estrutura de precedentes: (a) imparcialidade do sistema, na medida em que as regras não mudam de juiz para juiz; b) previsibilidade quanto à interpretação e aplicação de determinada norma; c) fortalecimento institucional do Poder Judiciário, na medida em que haverá uniformidade; d) estabilidade do ordenamento jurídico¹³³.

Diversamente do ocorrido no *stare decisis*, no qual as decisões proferidas em casos similares posteriores ficam atreladas à *ratio decidendi*, no Brasil, há a formação da tese jurídica, que consiste na descrição da situação fática e a regra jurídica a ela correspondente. Assim, se a situação concreta se enquadrar na hipótese descrita na tese jurídica, aplicar-se-á o precedente.

No art. 979, § 2º, o CPC/2015 vincula a ideia de tese jurídica à resolução de questões unicamente de direito, ao passo que afirma poder esta última se identificar através (a) dos fundamentos determinantes da decisão e (b) dos dispositivos normativos a ela relacionados. Em outras palavras, para se identificar a parte vinculante da decisão judicial, devem ser encontrados os “fundamentos determinantes” utilizados para a resolução das questões unicamente de direito. A este conjunto se chama tese jurídica¹³⁴.

A tese jurídica não é a *ratio decidendi*, mas “poderia ser qualificada com uma proposta de *ratio decidendi* elaborada pelo tribunal, para a finalidade de replicar a

¹³² BECHO, Renato Lopes. Precedentes e direito tributário: nova perspectiva da legalidade tributária. In: Racionalização do direito tributário. **XIV Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**, 2017, p. 1.028.

¹³³ FINE, Toni M. O uso do precedente e o papel do princípio do *stare decisis* no sistema legal norte-americano. São Paulo, **Revista dos Tribunais**, v. 89, n. 782, p. 90-96, dez. 2000.

¹³⁴ BEZERRA NETO, Bianor Arruda. **O que define um julgamento e quais os limites do juiz?** São Paulo: Noeses, 2018, p. 322.

solução aos casos idênticos”¹³⁵, assim entendidos aqueles com a situação fático-jurídica enquadrável à prevista nos casos julgados no regime repetitivo.

No regime dos repetitivos, também podem ser firmadas teses jurídicas que abrangem situações fáticas de maior variabilidade. Ou seja, para se definir a aplicabilidade da tese jurídica a casos que não são idênticos aos selecionados pelo tribunal e que serviram de base para julgar o caso repetitivo, deve-se examinar a *ratio decidendi* e não a tese jurídica firmada pelo tribunal.

É muito importante que a tese jurídica reflita exatamente aquilo que se decidiu, ou seja, não pode incluir em seu bojo inúmeras situações fáticas que não foram objeto de contraditório e da análise do tribunal. “A vinculação da questão jurídica ao caso concreto julgado é essencial, procurando limitar a uma hipótese mais concreta, ainda que vasta, da questão repetitiva”¹³⁶.

A grande generalização da tese jurídica pode levar ao seu afastamento sempre que ficar demonstrado que o julgamento do repetitivo não tratou de causa similar como aquela a ser decidida. Por este motivo, o art. 489, § 1º, V, do CPC/2015¹³⁷ determina ao juiz que identifique os fundamentos determinantes do precedente invocado e demonstre que o caso a ser julgado se ajusta aos fundamentos do precedente. Este artigo reforça o dever de se debater previamente a aplicação de um precedente a um determinado caso, além do dever de identificar a identidade ou a semelhança entre os aspectos fáticos-jurídicos dos casos capazes de justificar a aplicação do precedente¹³⁸.

2.3 Evolução do sistema de precedentes judiciais no Brasil

Conforme demonstrado, respeitar precedentes significa decidir de modo idêntico questões semelhantes, de forma que o legislador e os julgadores têm o dever de instituir técnicas processuais que conduzam ao respeito à interpretação fixada

¹³⁵ BARIONI, Rodrigo; ALVIM, Teresa Arruda. Recursos repetitivos: tese jurídica e *ratio decidendi*. **Revista de Processo**, v. 296, out. 2019.

¹³⁶ BARIONI, Rodrigo; ALVIM, Teresa Arruda. Recursos repetitivos: tese jurídica e *ratio decidendi*. **Revista de Processo**, v. 296, out. 2019.

¹³⁷ BRASIL. Código de Processo Civil (2015). “Art. 489. § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: V – se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos”.

¹³⁸ MITIDIERO, Daniel. Precedentes, jurisprudência e súmulas no novo Código de Processo Civil Brasileiro. **Revista de Processo**, v. 245, jul. 2015, p. 333-349.

quando do julgamento de casos pretéritos. Assim, assegura-se que todos os jurisdicionados que discutam em juízo uma relação jurídica semelhante recebam o mesmo tratamento do Poder Judiciário.

Por essa razão, deve-se buscar um sistema no qual a observância às formas processuais seja adequada às diretrizes do processo, de maneira que sejam estruturadas e interpretadas em conformidade com os ditames de sua finalidade constitucional¹³⁹, impedindo o esvaziamento do papel garantístico que deve ser desempenhado pelo processo.

A valorização do precedente no ordenamento jurídico brasileiro ocorreu gradativamente, até sua consagração no CPC/2015, que está alicerçado em normas fundamentais visando a garantir maior celeridade e racionalidade no julgamento dos processos, proporcionar maior segurança jurídica e diminuir a litigiosidade, por meio da uniformização da jurisprudência.

O processo de valorização dos precedentes se deu em três etapas: a) o avanço no controle concentrado da constitucionalidade; b) a alteração das normas infraconstitucionais que progressivamente mudaram o CPC/1973; c) a criação de um novo sistema de precedentes vinculantes pelo CPC/2015¹⁴⁰.

A partir da CF/1988, com a Emenda Constitucional n. 3/1993, as decisões proferidas pelo STF em sede de controle concentrado de constitucionalidade começaram a produzir precedentes com efeito vinculante. O uso dessas ações foi fomentado pela CF/1988, especialmente, com a criação da ação direta de inconstitucionalidade (ADI), da ação direta de inconstitucionalidade por omissão (ADO), da arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF) e da ação declaratória de constitucionalidade (ADC). Todas elas foram regulamentadas pelas Leis n. 9.868/1999 e n. 9.882/1999, segundo as quais as decisões proferidas nestas ações produziram efeitos vinculantes e gerais em relação aos órgãos judiciais e à administração pública.

Além disso, a partir da Emenda Constitucional n. 45/2004, foi possível editar súmula vinculante que refletisse o entendimento firmado pelo STF em reiteradas

¹³⁹ BARROS, Flaviane de Magalhães. O modelo constitucional de processo penal: a necessidade de uma interpretação das reformas do processo penal a partir da Constituição. *In*: MACHADO, Felipe Daniel Amorim; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de (coord.) **Constituição e processo: a contribuição do processo para o constitucionalismo brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

¹⁴⁰ MELLO, Patrícia Perrone Campos; BARROSO, Luís Roberto. Trabalhando com uma nova lógica: a ascensão dos precedentes no direito brasileiro. **Revista da AGU**, Brasília-DF, v. 15, n. 3, jul.-set. 2016, p. 09-52.

decisões, sendo obrigatória a observância pelo Poder Judiciário e pela administração pública, em conformidade ao art. 103-A da CF/1988 e a Lei n. 11.417/2006¹⁴¹.

Na esfera infraconstitucional, o CPC/1973 começou a sofrer diversas alterações com o intuito de conferir maior eficácia à jurisprudência e agilizar o trâmite do processo nos casos em que o entendimento sobre a questão jurídica estiver pacificado nos tribunais superiores. A inclusão do art. 557 pela Lei n. 9.756/1998¹⁴² possibilitou ao relator, monocraticamente, negar seguimento aos recursos que estiverem em confronto com súmulas ou com a jurisprudência dominante do respectivo tribunal, dos tribunais superiores (STJ e STF), ou que derem provimento aos recursos compatíveis com estes precedentes.

O art. 475, § 3º, do CPC/1973¹⁴³, introduzido pela Lei n. 10.352/2001, dispensou o duplo grau obrigatório de jurisdição em decisões contra a Fazenda Pública que estivessem em consonância com a jurisprudência do plenário do STF ou súmula deste ou do tribunal superior competente. Ainda, a Lei n. 11.232/2005 introduziu os arts. 475-L, § 1º¹⁴⁴ e 741, parágrafo único¹⁴⁵ ao CPC/1973, criando os embargos desconstitutos da coisa julgada incompatível com a Constituição à luz da jurisprudência do STF.

Em 2006, foi promulgada a Lei n. 11.418/2006, com a finalidade de regulamentar o instituto da repercussão geral previsto no art. 102, § 2º, da CF/1988,

¹⁴¹ BRASIL. Lei n. 11.417/2006. “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”.

¹⁴² BRASIL. Lei n. 9.756/1998. “Art. 557. O relator negará seguimento a recurso manifestamente inadmissível, improcedente, prejudicado ou em confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior”.

¹⁴³ BRASIL. Código de Processo Civil (1973). “Art. 475, § 3º. Também não se aplica o disposto neste artigo quando a sentença estiver fundada em jurisprudência do plenário do Supremo Tribunal Federal ou em súmula deste Tribunal ou do tribunal superior competente”.

¹⁴⁴ BRASIL. Lei n. 11.232/2005. “Art. 475-L. A impugnação somente poderá versar sobre: II – inexigibilidade do título; § 1º Para efeito do disposto no inciso II do *caput* deste artigo, considera-se também inexigível o título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal Federal como incompatíveis com a Constituição Federal”.

¹⁴⁵ BRASIL. Lei n. 11.232/2005. “Art. 741. Na execução contra a Fazenda Pública, os embargos só poderão versar sobre: Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso II do *caput* deste artigo, considera-se também inexigível o título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal Federal como incompatíveis com a Constituição Federal”.

introduzindo os arts. 543-A¹⁴⁶ e 543-B¹⁴⁷ no CPC/1973. Ambos previam que, reconhecida a repercussão geral, os demais recursos extraordinários sobre a mesma matéria ficariam sobrestados aguardando a decisão do recurso extraordinário selecionado como representativo da controvérsia. Após o julgamento pelo STF, os tribunais apreciariam os recursos sobrestados e, em caso de decisão contrária, seria dado provimento ao recurso pelo relator. Esta mesma sistemática foi introduzida pela Lei n. 11.675/2008 para o STJ, no art. 543-C do CPC/1973¹⁴⁸.

¹⁴⁶ BRASIL. Código de Processo Civil (1973). “Art. 543-A. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecurável, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral, nos termos deste artigo (Incluído pela Lei n. 11.418, de 2006). § 1º Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa (Incluído pela Lei n. 11.418, de 2006). § 2º O recorrente deverá demonstrar, em preliminar do recurso, para apreciação exclusiva do Supremo Tribunal Federal, a existência da repercussão geral. (Incluído pela Lei n. 11.418, de 2006). § 3º Haverá repercussão geral sempre que o recurso impugnar decisão contrária a súmula ou jurisprudência dominante do Tribunal (Incluído pela Lei n. 11.418, de 2006). § 4º Se a Turma decidir pela existência da repercussão geral por, no mínimo, 4 (quatro) votos, ficará dispensada a remessa do recurso ao Plenário (Incluído pela Lei n. 11.418, de 2006). § 5º Negada a existência da repercussão geral, a decisão valerá para todos os recursos sobre matéria idêntica, que serão indeferidos liminarmente, salvo revisão da tese, tudo nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal (Incluído pela Lei n. 11.418, de 2006). § 6º O Relator poderá admitir, na análise da repercussão geral, a manifestação de terceiros, subscrita por procurador habilitado, nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal (Incluído pela Lei n. 11.418, de 2006). § 7º A Súmula da decisão sobre a repercussão geral constará de ata, que será publicada no Diário Oficial e valerá como acórdão (Incluído pela Lei n. 11.418, de 2006)”.

¹⁴⁷ BRASIL. Código de Processo Civil (1973). “Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo (Incluído pela Lei n. 11.418, de 2006). § 1º Caberá ao Tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da Corte (Incluído pela Lei n. 11.418, de 2006). § 2º Negada a existência de repercussão geral, os recursos sobrestados considerar-se-ão automaticamente não admitidos (Incluído pela Lei n. 11.418, de 2006). § 3º Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se (Incluído pela Lei n. 11.418, de 2006). § 4º Mantida a decisão e admitido o recurso, poderá o Supremo Tribunal Federal, nos termos do Regimento Interno, cassar ou reformar, liminarmente, o acórdão contrário à orientação firmada”.

¹⁴⁸ BRASIL. Código de Processo Civil (1973). “Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo (Incluído pela Lei n. 11.672, de 2008). § 1º Caberá ao presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos representativos da controvérsia, os quais serão encaminhados ao STJ, ficando suspensos os demais recursos especiais até o pronunciamento definitivo do STJ (Incluído pela Lei n. 11.672, de 2008). § 2º Não adotada a providência descrita no § 1º deste artigo, o relator no STJ, ao identificar que sobre a controvérsia já existe jurisprudência dominante ou que a matéria já está afeta ao colegiado, poderá determinar a suspensão, nos tribunais de segunda instância, dos recursos nos quais a controvérsia esteja estabelecida (Incluído pela Lei n. 11.672, de 2008). § 3º O relator poderá solicitar informações, a serem prestadas no prazo de quinze dias, aos tribunais federais ou estaduais a respeito da controvérsia (Incluído pela Lei n. 11.672, de 2008). § 4º O relator, conforme dispuser o regimento interno do STJ e considerando a relevância da matéria, poderá admitir manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia (Incluído pela Lei n. 11.672, de 2008). § 5º Recebidas as informações e, se for o caso, após cumprido o disposto no § 4º deste artigo, terá vista o Ministério Público pelo prazo de quinze dias (Incluído pela Lei n. 11.672, de 2008). § 6º Transcorrido o prazo para o Ministério Público e remetida cópia do relatório aos demais

Foi com o intuito de instituir esses mecanismos de celeridade processual e razoável duração do processo que as Leis n. 11.418/2006 e n. 11.672/2008 foram editadas, introduzindo regras cujo objetivo é tornar o processo mais célere, ao impor que determinados recursos serão julgados pelo STF e pelo STJ em regimes especiais, de forma a permitir e incentivar que essas decisões sejam replicadas pelas instâncias inferiores.

Quanto à repercussão geral, vale lembrar que a Emenda Constitucional n. 45 introduziu o § 3º no art. 102 da CF/1988, trazendo um novo requisito de admissibilidade do recurso extraordinário: a demonstração da repercussão geral, em que se exige comprovar a existência de relevância jurídica, econômica, social ou política na matéria objeto da lide.

Portanto, com a introdução desta norma constitucional, tornou-se ônus da parte ostentar em seu recurso extraordinário, a existência de repercussão geral (art. 543-A do CPC/1973), requisito que tem como finalidade reduzir o volume crescente de recursos remetidos ao STF.

Com a consolidação dos recursos repetitivos, foram realizadas outras alterações no sentido de dar maior abrangência ao sistema de precedentes como, por exemplo, a Portaria do Ministro da Fazenda n. 586/2010, que introduziu o art. 62-A ao Regimento Interno do CARF, para determinar a reprodução das decisões de mérito proferidas pelo STF e STJ em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos arts. 543-B e 543-C do CPC/1973, no julgamento dos recursos no âmbito do tribunal administrativo.

Neste mesmo contexto, o art. 19 da Lei n. 10.522/2002 foi alterado pela Lei n. 12.844/2013, incluindo: a) as hipóteses de dispensa da PGFN de contestar, apresentar recurso ou desistir de recurso sobre matérias que, em virtude de

Ministros, o processo será incluído em pauta na seção ou na Corte Especial, devendo ser julgado com preferência sobre os demais feitos, ressalvados os que envolvam réu preso e os pedidos de *habeas corpus* (Incluído pela Lei n. 11.672, de 2008). § 7º Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem: (Incluído pela Lei n. 11.672, de 2008). I – terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou (Incluído pela Lei n. 11.672, de 2008). II – serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça (Incluído pela Lei n. 11.672, de 2008). § 8º Na hipótese prevista no inciso II do § 7º deste artigo, mantida a decisão divergente pelo tribunal de origem, far-se-á o exame de admissibilidade do recurso especial (Incluído pela Lei n. 11.672, de 2008). § 9º O Superior Tribunal de Justiça e os tribunais de segunda instância regulamentarão, no âmbito de suas competências, os procedimentos relativos ao processamento e julgamento do recurso especial nos casos previstos neste artigo.

entendimento pacificado do STF, STJ, TST e TSE, são objetos de ato declaratório da PGFN, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; b) as matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo STF, em julgamento realizado nos termos do art. 543-B do CPC/1973, e aquelas decididas pelo STJ nos termos do art. 543-C do CPC/1973.

No mesmo sentido, a Lei n. 10.522/2002, art. 19, § 4º, determina à Receita Federal não constituir créditos tributários relativos às matérias decididas na sistemática de julgamentos dos recursos repetitivos, após a manifestação da PGFN, que deve ser feita nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 1, de 12 de fevereiro de 2014.

Posteriormente, com a promulgação do CPC/2015, o artigo recebeu adequações, com as inserções trazidas pela Lei n. 13.874/2019¹⁴⁹, no entanto, manteve o seu entendimento. A Lei determinou que os assuntos que possuem entendimentos pacificados pelos Tribunais Superiores, desde que julgados com repercussão geral ou nos termos dos recursos repetitivos (previsto no art. 1.036 do CPC/2015), assim como os temas fundados em dispositivo declarado inconstitucional pelo STF em controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, que exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo STF em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle

¹⁴⁹ BRASIL. Lei n. 13.874/2019. “Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre: (Redação dada pela Lei n. 13.874, de 2019) I – matérias de que trata o art. 18; II – tema que seja objeto de parecer, vigente e aprovado, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular; (Redação dada pela Lei n. 13.874, de 2019); III – VETADO; IV – tema sobre o qual exista súmula ou parecer do Advogado-Geral da União que conclua no mesmo sentido do pleito do particular; (Redação dada pela Lei n. 13.874, de 2019); V – tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade; (Redação dada pela Lei n. 13.874, de 2019); VI – tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando: (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019) a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou (Incluída pela Lei n. 13.874, de 2019) b) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional; e (Incluída pela Lei n. 13.874, de 2019); VII – tema que seja objeto de súmula da administração tributária federal de que trata o art. 18-A desta Lei (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019)”.

concentrado de constitucionalidade não poderão ser objetos de autuação pela Receita Federal.

A finalidade destes procedimentos era permitir que tanto o STF quanto o STJ pudessem se manifestar sobre a questão de direito controvertida que gerou o contencioso de massa para que a solução alcançada fosse replicada aos demais recursos sobrestados. Entretanto, como na prática esses procedimentos nem sempre foram observados pelos tribunais inferiores, o que acabou comprometendo a efetividade de julgamento destes recursos e deixando de reduzir a morosidade processual, em virtude do grande volume de recursos pendentes, o CPC/2015 veio para instituir um amplo sistema de precedentes vinculantes, tema que será abordado logo adiante.

2.4 Precedentes e a sistemática dos recursos repetitivos do CPC/2015

A previsibilidade das decisões constitui um valor moral imprescindível para um Estado de Direito, garantindo que o cidadão possa orientar-se de forma livre e autônoma¹⁵⁰. As decisões judiciais, na medida do possível, devem ser previsíveis, de modo a viabilizar o controle normativo do futuro, em sua conexão com o passado e o presente¹⁵¹. A coerência no ordenamento jurídico é imprescindível para que a igualdade não seja violada, razão pela qual se faz necessário que dois jurisdicionados recebam o mesmo tratamento jurídico pelo Poder Judiciário, quando discutirem em juízo relações jurídicas análogas. Oferecer um tratamento equânime aos jurisdicionados que se encontram em uma mesma posição jurídica é um dever do Estado. Mais do que estabilidade da ordem jurídica, deve haver, na medida do possível, univocidade no tratamento de situações jurídicas semelhantes, sem a qual não há previsibilidade em relação às consequências jurídicas.

Com o CPC/2015 reforçou-se ainda mais a ideia de prestigiar as decisões dos tribunais como fonte do direito, instituindo um amplo sistema de precedentes vinculantes, com a possibilidade de se produzir julgados tanto pelos tribunais superiores quanto pelos tribunais de segundo grau. Uma das características do

¹⁵⁰ MACCORMICK, Neil. The ethics of legalism. *Ratio Juris* n. 2, 1989, p. 184-193.

¹⁵¹ LUHMANN, Niklas. **Sistema jurídico y dogmatica jurídica**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983, p. 73.

CPC/2015 é valorizar a uniformização de jurisprudência, com observância aos precedentes consagrados pelos tribunais.

De fato, a Exposição de Motivos do CPC/2015 revela a preocupação do legislador em: (a) oferecer um tratamento equânime aos jurisdicionados, reconhecendo o importante papel desempenhado pelos tribunais superiores na missão de moldar o ordenamento jurídico, o que levou a um aprimoramento do sistema de observância aos precedentes¹⁵²; (b) assegurar que a própria jurisprudência dos tribunais superiores seja uniformizada, como base na observância aos seus precedentes¹⁵³; (c) flexibilizar requisitos formais, sem prejuízo ao direito de defesa¹⁵⁴; e (d) obter o máximo rendimento possível do processo, mediante a prolação de uma sentença que efetivamente resolva o conflito, realizando o interesse público da atuação da lei material¹⁵⁵.

Diante disso, o art. 927 do CPC/2015 definiu, como forma de aplicação uniforme da jurisprudência dominante, que devem ser observados pelas demais instâncias, os seguintes entendimentos: a) as súmulas vinculantes; b) as decisões proferidas pelo STF em sede de controle concentrado da constitucionalidade; c) os acórdãos proferidos em julgamento com repercussão geral ou em recurso

¹⁵² É o que ilustra a seguinte passagem da exposição de motivos: “Por outro lado, haver indefinidamente, **posicionamentos diferentes e incompatíveis, nos Tribunais, a respeito da mesma norma jurídica** leva a que jurisdicionados que estejam **em situações idênticas tenham de submeter-se a regras de conduta diferentes**, ditadas por decisões judiciais emanadas de tribunais diversos. Esse fenômeno fragmenta o sistema, gera intranquilidade e, por vezes, verdadeira perplexidade na sociedade. Prestigiou-se, seguindo-se direção já abertamente seguida pelo ordenamento jurídico brasileiro, expressado na criação da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF) e do **regime de julgamento conjunto de recursos especiais e extraordinários repetitivos (que foi mantido e aperfeiçoado), tendência a criar estímulos para que a jurisprudência se uniformize, à luz do que venham a decidir tribunais superiores e até de segundo grau, e se estabilize**. Essa é a função e a razão de ser dos tribunais superiores: proferir decisões que **moldem o ordenamento jurídico**, objetivamente considerado. A função paradigmática que devem desempenhar é inerente ao Sistema” (g.n.).

¹⁵³ Nesse sentido: “**Sem que a jurisprudência desses Tribunais esteja internamente uniformizada**, é posto abaixo o **edifício cuja base é o respeito aos precedentes** dos Tribunais superiores” (g.n.).

¹⁵⁴ É o que revela o seguinte trecho: “**Bastante simplificado foi o sistema recursal**. Essa simplificação, todavia, em momento algum significou restrição ao direito de defesa. Em vez disso deu, de acordo com o objetivo tratado no item seguinte, **maior rendimento** a cada processo individualmente considerado” (g.n.).

¹⁵⁵ Confira-se: “Vê-se, pois, que as alterações do sistema recursal a que se está, aqui, aludindo **proporcionaram simplificação** e levaram a efeito um outro objetivo, de que abaixo se tratará: obter-se o maior rendimento possível de cada processo [...] Foram criados institutos inspirados no direito estrangeiro, como se mencionou ao longo desta Exposição de Motivos, já que a época em que vivemos é de interpenetração das civilizações. O Novo CPC é fruto de reflexões da Comissão que o elaborou, que culminaram em escolhas racionais de caminhos considerados adequados, à luz dos cinco critérios acima referidos, à **obtenção de uma sentença que resolva o conflito**, com respeito aos direitos fundamentais e no menor tempo possível, **realizando o interesse público da atuação da lei material**” (g.n.).

extraordinário e especial repetitivo; d) os julgados dos tribunais em incidente de resolução repetitiva e em incidência de assunção de competência; e) os enunciados de súmula da jurisprudência do STF e STJ e; f) as orientações firmadas pelo plenário ou pelos órgãos especiais das cortes de segundo grau.

Por sua vez, o art. 988 do CPC/2015 passou a prever a possibilidade de utilizar a reclamação para cassar decisões divergentes de todos os entendimentos e precedentes indicados como obrigatórios pelo art. 927, com exceção apenas das hipóteses de descumprimento das súmulas simples e das orientações firmadas pelo pleno e pelos órgãos especiais dos tribunais.

Ademais, na sistemática dos recursos repetitivos adotada pelo ordenamento jurídico brasileiro, inicialmente, devem ser selecionados recursos que contenham abrangente argumentação e discussão a respeito da questão a ser decidida, conforme dispõe o art. 1.036, § 6º, do CPC/2015¹⁵⁶, “para que a *quaestio iuris* esteja bem identificada e sobre a qual tenha havido contraditório sobre diversas perspectivas”¹⁵⁷.

Assim, o relator do caso afetado para julgamento sob o rito dos repetitivos identificará a questão a ser julgada e poderá suspender o processamento dos processos pendentes que versem sobre a mesma questão, nos termos do art. 1.037, I e II, do CPC/2015¹⁵⁸, que passou a prever a suspensão de todos os casos que versem sobre questão de direito idêntica àquela a ser examinada no recurso afetado.

Como a questão jurídica tratada nos casos suspensos é idêntica à tratada no recurso afetado, uma vez criado o precedente no caso repetitivo, a tese jurídica fixada pelo tribunal será aplicada aos casos sobrestados. No entanto, importante destacar que o que ficou decidido no precedente não vincula somente os processos sobrestados, pois uma vez formulada a tese e decidido o recurso afetado, a *ratio decidendi* desta decisão será aplicável também aos casos que apesar de não serem absolutamente iguais ao do precedente, sob o ponto de vista fático, devem ser decididos sob o mesmo princípio jurídico.

¹⁵⁶ BRASIL. Código de Processo Civil (2015). “Art. 1.036, § 6º. Somente podem ser selecionados recursos admissíveis que contenham abrangente argumentação e discussão a respeito da questão a ser decidida”.

¹⁵⁷ BARIONI, Rodrigo; ALVIM, Teresa Arruda. Recursos repetitivos: tese jurídica e *ratio decidendi*. **Revista de Processo**, v. 296, out. 2019.

¹⁵⁸ BRASIL. Código de Processo Civil (2015). “Art. 1.037. Selecionados os recursos, o relator, no tribunal superior, constatando a presença do pressuposto do *caput* do art. 1.036, proferirá decisão de afetação, na qual: I – identificará com precisão a questão a ser submetida a julgamento; II – determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional”;

Os arts. 1.039¹⁵⁹ e 1.040¹⁶⁰ preveem que, após o julgamento, o entendimento (“tese”) firmado pelo STF e STJ deve ser aplicado pelos demais órgãos do Poder Judiciário nos processos que estavam suspensos. Tanto a decisão que tenha sido tomada em caso que trata de questão jurídica idêntica à do precedente quanto as que foram tomadas em casos factualmente diferentes, mas submetidos à mesma *ratio decidendi*, sem considerar o precedente, podem ser controladas por meio de reclamação.

Além disso, o CPC/2015 passou a prever ainda o Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR), que também tem como finalidade reduzir as demandas de massa, mas no âmbito dos Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais. Conforme prevê o art. 982, I, do CPC/2015¹⁶¹, no IRDR haverá a suspensão da questão de direito nos processos que tramitam no Estado ou na região, com a posterior aplicação da tese jurídica aos casos presentes e futuros do Estado ou região que versem sobre questão de direito idêntica à decidida no IRDR, nos termos do art. 985 do CPC/2015¹⁶².

O CPC/2015 também inovou na criação do incidente de assunção de competência ao possibilitar que o julgamento de relevante questão de direito, com grande repercussão social, que não se repita em diferentes processos, seja apreciado

¹⁵⁹ BRASIL. Código de Processo Civil (2015). “Art. 1.039. Decididos os recursos afetados, os órgãos colegiados declararão prejudicados os demais recursos versando sobre idêntica controvérsia ou os decidirão aplicando a tese firmada. Parágrafo único. Negada a existência de repercussão geral no recurso extraordinário afetado, serão considerados automaticamente inadmitidos os recursos extraordinários cujo processamento tenha sido sobrestado”.

¹⁶⁰ BRASIL. Código de Processo Civil (2015). “Art. 1.040. Publicado o acórdão paradigma: I – o presidente ou o vice-presidente do tribunal de origem negará seguimento aos recursos especiais ou extraordinários sobrestados na origem, se o acórdão recorrido coincidir com a orientação do tribunal superior; II – o órgão que proferiu o acórdão recorrido, na origem, reexaminará o processo de competência originária, a remessa necessária ou o recurso anteriormente julgado, se o acórdão recorrido contrariar a orientação do tribunal superior; III – os processos suspensos em primeiro e segundo grau de jurisdição retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior; IV – se os recursos versarem sobre questão relativa à prestação de serviço público objeto de concessão, permissão ou autorização, o resultado do julgamento será comunicado ao órgão, ao ente ou à agência reguladora competente para fiscalização da efetiva aplicação, por parte dos entes sujeitos à regulação, da tese adotada”.

¹⁶¹ BRASIL. Código de Processo Civil (2015). “Art. 982. Admitido o incidente, o relator: I – suspenderá os processos pendentes, individuais ou coletivos, que tramitam no Estado ou na região, conforme o caso”.

¹⁶² BRASIL. Código de Processo Civil (2015). “Art. 985. Julgado o incidente, a tese jurídica será aplicada: I – a todos os processos individuais ou coletivos que versem sobre idêntica questão de direito e que tramitem na área de jurisdição do respectivo tribunal, inclusive àqueles que tramitem nos juizados especiais do respectivo Estado ou região; II – aos casos futuros que versem idêntica questão de direito e que venham a tramitar no território de competência do tribunal, salvo revisão na forma do art. 986”.

por órgão específico, indicado pelo regimento interno do tribunal. Neste caso, as decisões proferidas em segundo grau produzirão efeitos vinculantes.

2.5 O regime de precedentes e seus efeitos previstos na legislação brasileira

Diante do regime estabelecido pelo CPC/2015, os precedentes judiciais começaram a pautar a conduta dos contribuintes, que planejam suas atividades baseados no que dizem os tribunais, em especial o STJ e o STF. Por isso, é importante a formação de precedentes coerentes entre si e que deem unicidade e lógica ao sistema jurídico brasileiro, o que se verifica quando as *rationes decidendi* dos precedentes formados em casos repetitivos são respeitadas por outras decisões.

Antes de ser dado seguimento à discussão, faz-se importante distinguir os conceitos de jurisprudência, súmulas e precedentes, os quais foram ressignificados pelo legislador no CPC/2015.

Enquanto, tradicionalmente, a jurisprudência consubstancia-se na atividade de interpretação da lei desempenhada pelas cortes para solucionar casos, cuja múltipla reiteração gera a uniformidade capaz de servir de parâmetro de controle, não gozando de autoridade formalmente vinculante¹⁶³, no CPC/2015, para alguns casos, é dada força vinculante aos casos repetitivos e aos incidentes de assunção de competência nos Tribunais de Justiça, além de dispensar a múltipla reiteração de julgamentos. Isto significa que basta um único julgamento em IRDR ou de assunção de competência.

As súmulas, por sua vez, eram apenas destinadas aos próprios órgãos judiciais que compunham o tribunal que as emanavam, redigidas de forma abstrata e sem referência aos casos concretos ligados a elas. No CPC/2015, além de terem sido reconhecidas como guias de interpretação do direito tanto para o Poder Judiciário quanto para a sociedade civil em geral (art. 927, II e IV, do CPC/2015), deve haver a identificação das súmulas com as circunstâncias fáticas dos casos que levaram a suas criações (art. 926, § 2º).

Por fim, o CPC/2015 introduziu o conceito de precedentes, formados a partir da decisão judicial; são razões generalizáveis que podem ser extraídas da justificação

¹⁶³ LEAL, Victor Nunes. Passado e futuro da súmula do STF. Revista de direito administrativo, p. 1 e ss., n. 145. In: MITIDIERO, Daniel. Precedentes, jurisprudência e súmulas no novo Código de Processo Civil brasileiro. **Revista de Processo**, v. 245, jul. 2015, p. 333-349.

das decisões, emanam exclusivamente das Cortes Supremas e são sempre obrigatórios, ou seja, vinculantes.

Este caráter vinculante dos precedentes trazido pelo CPC/2015 fica claro tendo em vista: (a) a concessão de tutela de evidência, inclusive de forma liminar sem a necessidade de oitiva prévia do réu (art. 311, II); (b) a improcedência liminar do pedido que contrariar enunciado de súmula do STF ou do STJ; acórdão proferido pelo STF ou STJ em julgamento de recursos repetitivos; entendimento firmado em IRDR ou de assunção de competência e enunciado de súmula de tribunal de justiça sobre direito local (art. 332); (c) as hipóteses de não aplicação da remessa necessária (art. 496); (d) a dispensa de caução na hipótese de cumprimento provisório de sentença proferida em consonância com o acórdão proferido no julgamento de casos repetitivos (art. 521, IV); e (e) o cabimento de reclamação (art. 988, VI);

O sistema de precedentes está disciplinado nos arts. 926 a 928 do CPC/2015, embora outras normas do Código tenham cuidado de criar mecanismos para determinar a aplicação dos precedentes pelas instâncias inferiores, impedindo a prolação de decisões que os contrariem.

O art. 926 do CPC/2015¹⁶⁴ exige que os tribunais uniformizem sua jurisprudência e a mantenha estável, íntegra e coerente. Apesar de ser desejável que a jurisprudência dos Tribunais de Justiça e dos Tribunais Regionais Federais seja uniforme e segura, não há dúvidas de que cabe às Cortes Supremas o dever de conferir unidade ao direito mediante seus precedentes, tornando-os vetores de segurança na ordem jurídica¹⁶⁵.

Segundo Robert Alexy, a primordial justificação da utilização pragmática dos precedentes é ditada pelo princípio da universalidade ou da justiça formal, que impõe um tratamento isonômico a situações iguais. Assim, os tribunais, ao preservarem a estabilidade com a aplicação do precedente nas situações sucessivas análogas, contribuem para a certeza jurídica e para proteger a confiança na decisão judicial¹⁶⁶.

Quando um precedente passa a carecer de congruência social (ou seja, começa a ser injusto, obsoleto, aviltando o sentimento de justiça do cidadão comum)

¹⁶⁴ BRASIL. Código de Processo Civil (2015). “Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”.

¹⁶⁵ MITIDIERO, Daniel. Precedentes, jurisprudência e súmulas no novo Código de Processo Civil brasileiro. **Revista de Processo**, v. 245, jul. 2015, p. 333-349.

¹⁶⁶ ALEXY, Robert. Teoria da argumentação jurídica. São Paulo: Landy, 2001. *In*: CRUZ E TUCCI, José Rogério. O STJ e a relevância dos precedentes judiciais como fenômeno da transformação do direito. **Revista do Advogado**, n. 141, abr. 2019, p. 137-145.

e congruência sistêmica (quando os fundamentos do precedente a ser superado passam a ser incompatíveis com os fundamentos afirmados em outros precedentes do mesmo tribunal ou dos Tribunais Superiores), os princípios da igualdade e da segurança jurídica deixam de autorizar sua replicabilidade, devendo o precedente ser superado. Esta técnica é chamada de *overruling* e,

em vista da transformação de valores, da evolução da tecnologia ou da própria concepção geral do direito, parte da premissa certa de que o precedente não tem como ser mantido, sendo impossível a sua correção ou emenda para atender a uma nova situação¹⁶⁷.

Em suma, o *overruling* é a superação de um precedente judicial quando se constatar que: (a) a *ratio decidendi* proclamada não fora a correta, ou que; (b) em razão de mudanças da sociedade, aquele entendimento deixou de ser correto. Ele acontece na decisão em que se aplica regra diferente da adotada em decisões anteriores, anunciando-se que a regra afastada está superada¹⁶⁸.

Importante destacar que a superação do precedente só se realiza para frente, para o futuro, conforme prevê o art. 927, § 3º, do CPC/2015. Isto porque, existem situações nas quais a revogação do precedente com efeitos retroativos pode tornar-se tão injusta quanto a perpetuação do precedente judicial declarado injusto¹⁶⁹.

Como a mudança do precedente não pode causar surpresa injusta nem ocasionar um tratamento não isonômico entre as pessoas que se encontram em situações semelhantes, a superação de um precedente poderá ser precedida de audiências públicas, com a participação de pessoas, órgãos ou entidades e, deverá conter fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia, nos termos do art. 927, §§ 2º e 4º do CPC/2015.

Também poderá ser necessário revogar parcialmente o precedente, o que se efetiva por meio das figuras da transformação (*transformation*) e da reescrita (*overriding*). A transformação ocorre quando o tribunal, sem negar frontalmente o precedente, reconfigura-o parcialmente considerando aspectos fáticos-jurídicos

¹⁶⁷ MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 5. ed. São Paulo: RT, 2016, p. 391.

¹⁶⁸ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (coord.). Precedentes e evolução do direito. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (coord.). **Direito jurisprudencial**. São Paulo: RT, 2012. p. 40 *apud* OLIVEIRA, Pedro Miranda de; ANDERLE, Rene José. **O sistema de precedentes no CPC projetado: engessamento do direito?** Revista de Processo, v. 232, jun. 2014, p. 307-332.

¹⁶⁹ MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 5. ed. São Paulo: RT, 2016, p. 393.

considerados irrelevantes na decisão do caso anterior. Por outro lado, o precedente poderá ser reescrito visando restringir o seu âmbito de aplicação, ou seja, algo que não foi considerado no precedente anterior será sopesado e terá seu alcance comprimido¹⁷⁰.

Na vigência do CPC/1973, as decisões proferidas pelos juízes de primeiro grau e tribunais produziam eficácia meramente persuasiva¹⁷¹, uma vez que os entendimentos firmados obrigavam apenas às partes do processo e não vinculavam casos futuros. No entanto, as súmulas vinculantes e os acórdãos proferidos em controle concentrado detinham eficácia normativa, pois as decisões que os desrespeitassem seriam cassadas por meio de reclamação.

A jurisprudência consolidada dos tribunais, as súmulas simples e as decisões proferidas pelo pleno dos tribunais que declarassem a inconstitucionalidade de uma norma detinham eficácia intermediária, pois apesar de permitirem a inadmissão ou o provimento monocrático de recursos contrários ou harmônicos com a orientação firmada, esses entendimentos não tinham observância obrigatória.

Com a instituição do CPC/2015, ficaram evidentes os seis efeitos jurídicos de um precedente: a) vinculante/obrigatório; b) persuasivo; c) obstativo da revisão de decisões; d) autorizante; e) rescindente/deseficacizante; e f) de revisão de sentença¹⁷². Importantes para o presente estudo são os precedentes com força vinculante, enumerados no art. 927 do CPC/2015. Por serem de observância obrigatória, os juízes e tribunais, independentemente de provocação, deverão conhecê-los de ofício, sob pena de omissão e de denegação de justiça. Importante destacar a previsão do art. 1.022, parágrafo único, I, do CPC/2015, de que é omissa

¹⁷⁰ MITIDIERO, Daniel. Precedentes, jurisprudência e súmulas no novo Código de Processo Civil Brasileiro. **Revista de Processo**. v. 245, jul. 2015, p. 333-349.

¹⁷¹ A classificação dos tipos de eficácia dos precedentes judiciais em eficácia persuasiva, normativa e intermediária inspira-se em: MELLO, Patrícia Perrone Campos Mello. **Precedentes**: o desenvolvimento judicial do direito no constitucionalismo contemporâneo. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 61-112. São eles: a) precedentes com eficácia meramente persuasiva – os julgados produzem efeitos restritos às partes e aos feitos em que são afirmados, são relevantes para a interpretação do direito, argumentação e para o convencimento dos juízes, podem inspirar os legisladores e sua reiteração dá ensejo à produção da jurisprudência consolidada dos tribunais; b) precedentes normativos em sentido forte – são os julgados e entendimentos que devem ser observados pelas demais instâncias e seu desrespeito dá ensejo à reclamação; c) precedentes de eficácia intermediária – o próprio ordenamento lhes atribui efeitos para além dos casos em que foram produzidos, determinando a obrigatória observância dos entendimentos proferidos nestes julgados. No entanto, não apresentam eficácia normativa forte, pois a lei não permite o uso de reclamação nos casos de desrespeito à orientação neles traçada.

¹⁷² DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 16. ed. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 454.

a decisão que “deixe de se manifestar sobre tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência aplicável ao caso sob julgamento”.

Além disso, os precedentes obrigatórios enumerados no art. 927 do CPC/2015 devem vincular interna e externamente, sendo impositivos para o tribunal que o produziu e para os demais órgãos a ele subordinados. Por sua vez, as súmulas vinculantes, os julgados produzidos em controle concentrado da constitucionalidade, os acórdãos proferidos em julgamento de repercussão geral ou recurso extraordinário e especial repetitivo, as orientações decorrentes do julgamento de incidente de resolução de demanda repetitiva e de incidente de assunção de competência passaram a dotar de eficácia normativa em sentido forte, ou seja, ensejando a cassação de decisões contrárias a tais precedentes por meio da reclamação, nos termos do art. 988, § 4º, do CPC/2015¹⁷³.

Os enunciados das súmulas simples¹⁷⁴ da jurisprudência do STF e STJ e as orientações firmadas pelo plenário ou órgãos especiais das Cortes detêm eficácia normativa em sentido fraco, pois apesar destes entendimentos serem obrigatórios, não possibilitam o ajuizamento de reclamação.

Não há dúvidas de que o CPC/2015 ampliou as hipóteses de cabimento de reclamações¹⁷⁵ visando assegurar o respeito aos precedentes. Entretanto, o uso exacerbado deste instrumento poderá sobrecarregar os tribunais superiores e perder a sua finalidade. Por isso, faz-se importante um cuidado maior na formulação da tese que vinculará os casos a serem julgados.

Conforme mencionado, o CPC/2015 instituiu a aplicação do precedente como obrigatória quando a circunstância fática do caso a ser julgado se inclui na tese jurídica fixada pelo tribunal. Assim, será dada solução idêntica aos casos submetidos à

¹⁷³ O teor vinculante do precedente que deve ser observado pelas demais instâncias corresponde à tese jurídica afirmada pela Corte Superior ao decidir, a qual não se confunde com os próprios fundamentos da decisão.

¹⁷⁴ Para que seja possível editar um enunciado de súmula é necessário identificar uma linha de jurisprudência constante acerca de determinada matéria, com a prolação de diversas decisões no mesmo sentido, e a observância de um procedimento, descrito no regimento interno de cada tribunal, e que observe exigências mínimas.

¹⁷⁵ No julgamento da Reclamação n. 36.476, a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça estabeleceu entendimento no sentido de que a reclamação é incabível para o controle da aplicação, pelos tribunais, de precedente qualificado do STJ adotado em julgamento de recursos especiais repetitivos. O Tribunal firmou este entendimento sob o fundamento de que, ainda no período de *vacatio legis* do CPC/2015, o art. 988, IV, foi modificado pela Lei n. 13.256/2016. A previsão anterior de reclamação para garantir a observância de precedente oriundo de “casos repetitivos” foi excluída, passando a constar, nas hipóteses de cabimento, apenas o precedente oriundo de IRDR.

mesma questão jurídica. Cabe aos juízes e tribunais observarem os precedentes, o que reforça o seu efeito vinculativo.

Para o CPC/2015, os casos se identificam ou se diferenciam com base: a) nos seus fatos relevantes; b) na questão jurídica submetida aos tribunais; c) nos fundamentos adequados para enfrentá-las e respondê-las. Ainda, prevê que um precedente deve ser aplicado quando o caso a ser julgado versar sobre mesma questão de direito do primeiro deles.

Entretanto, o respeito ao precedente não se limita à tese jurídica. Deve-se sempre buscar a *ratio decidendi* do julgado, que representa o efeito vinculante do precedente. Assim, cada precedente deve ser examinado, tanto para que se compreenda a sua *ratio decidendi* quanto para confrontá-la com o novo caso, que poderá ser decidido com base nesta *ratio*.

A adoção de um sistema de precedentes é respaldada pelos princípios da legalidade, da segurança jurídica, da isonomia e da eficiência. O primeiro deles, o princípio da legalidade, impõe que o juiz decida as questões conforme o direito. O dever de observância de precedentes judiciais e da jurisprudência dos tribunais, previsto em diversos dispositivos no CPC/2015 corrobora com o que prevê este princípio, o de que precedentes também compõem o direito e devem ser observados.

O respeito aos precedentes e a obrigatoriedade de se observar as orientações já firmadas pelas Cortes aumenta a previsibilidade do direito e antecipa as soluções que serão dadas pelos tribunais, fortalecendo a segurança jurídica, a qual faz com que as partes consigam antever a norma a ser aplicada ao caso concreto e o resultado da demanda.

Por sua vez, ao se aplicar as mesmas soluções a casos idênticos reduz-se a prolação de decisões conflitantes e assegura-se o mesmo tratamento aos que se encontram em situação semelhante, promovendo a isonomia. Por fim, a eficiência é alcançada uma vez que os juízes, sendo obrigados a observar os entendimentos já proferidos pelos tribunais, terão tempo para apreciar questões inéditas, além de os tribunais não precisarem reexaminar e reformar as decisões divergentes.

No direito tributário, a aplicação dos precedentes é recorrente, pois como a matéria tributária está, quase sempre, relacionada a princípios e normas constitucionais, as controvérsias tributárias são, geralmente, decididas pelo STF. Por esta razão, os mecanismos de uniformização de jurisprudência afetam primordialmente os casos tributários, ou seja, a sistemática dos recursos repetitivos

permite que uma tese firmada pelos tribunais superiores seja aplicada aos demais casos tributários que tratam do tema, possibilitando a solução de diversos casos por meio da aplicação dos precedentes.

Para o presente estudo, é de suma importância analisar a existência do rígido sistema de precedentes, estabelecido pela CF/1988 e a legislação processual, que vincula os juízes de primeiro e segundo graus às decisões proferidas pelo STF e STJ.

Isto porque, como a norma do art. 170-A do CTN foi concebida para impedir a compensação nos casos em que há dissidências interpretativas que torne controvertido o direito creditório, quando houver um entendimento manifestado em precedente de observância obrigatória (julgamento em repercussão geral ou repetitivos), isto é, uma interpretação preexistente e já realizada pelas Cortes que dispõem de competência constitucional para interpretar as normas constitucionais e infraconstitucionais, a aplicação deste artigo deve ser reanalisada.

3 O REGIME DE TUTELAS INSTITUÍDO PELO CPC/2015

3.1 O regime das tutelas e os princípios constitucionais relacionados ao *due process of law*

Um dos elementos essenciais do processo é a sua duração. Assim, quando a duração do processo se estende, começa a existir o perigo efetivo de que o pronunciamento final chegue tarde demais e já não seja mais efetivo para a parte que o requereu. É justamente neste ponto que deve ser garantida a utilidade da decisão final por meio de medidas antecipatórias e cautelares.

O direito a um processo efetivo tem fundamento no princípio da eficiência (art. 37 da CF/1988), nos princípios da duração razoável do processo e da celeridade (art. 5º, LXXVIII da CF/1988), nas garantias inerentes ao *due process of law* (art. 5º, LIV e LV da CF/1988) e ao amplo acesso à justiça (art. 5º, XXXV da CF/1988). Para José Rogério Cruz e Tucci, decorre do *due process of law* a garantia do processo sem a indevida morosidade. Segundo o autor, trata-se de um direito fundamental da parte ter um processo efetivo, que tramite em prazo razoável, nos termos do art. 5º, LXXVIII, da CF/1988¹⁷⁶. A origem do instituto vem de diploma legal supranacional: art. 6º, 1, da Convenção Europeia para Salvaguarda dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais (assinada em 4-11-1950), que prescreve a necessidade de o processo tramitar em prazo razoável, sem dilações indevidas¹⁷⁷ e, art. 8º, 1, da Convenção Americana sobre Direitos Humanos (assinada em 22-11-1969)^{178 179}.

Como o conceito de razoável duração do processo é um conceito aberto e indeterminado, que não pode ser delimitado por prazos inconsistentes e infundados, previstos no âmbito das legislações infraconstitucionais, a Corte Europeia dos Direitos

¹⁷⁶ CRUZ E TUCCI, José Rogério. **Garantias constitucionais do processo civil**. São Paulo: RT, 1999, p. 260.

¹⁷⁷ Convenção Europeia para Salvaguarda dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais. “Art. 6º. Toda pessoa tem direito a que sua causa seja examinada equitativamente e publicamente num prazo razoável, por um tribunal independente e imparcial instituído por lei, que decidirá sobre seus direitos e obrigações civis ou sobre o fundamento de qualquer acusação em matéria penal contra ela dirigida”.

¹⁷⁸ CRUZ E TUCCI, José Rogério. Duração razoável do processo. *In*: JAYME, Fernando Gonzaga; FARIA, Juliana Cordeiro de; LAVAR, Maira Terra. **Processo civil** – novas tendências: homenagem ao Professor Humberto Theodoro Júnior. Belo Horizonte: Del Rey, 2008, p. 436.

¹⁷⁹ Convenção Americana sobre Direitos Humanos. “Art. 8º, 1: Toda pessoa tem direito a ser ouvida com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável por um juiz ou tribunal competente, independente e imparcial, instituído por lei anterior, na defesa de qualquer acusação penal contra ele formulada, ou para determinação de seus direitos e obrigações de ordem civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outra natureza”.

Humanos apresentou alguns critérios, que, conforme o caso concreto, devem ser observados para se avaliar o tempo razoável de um determinado processo: a) somente será possível verificar a ocorrência de uma indevida dilação processual a partir da análise da complexidade de determinado assunto; b) o comportamento dos litigantes, de seus procuradores ou da acusação e da defesa no processo legal; c) a atuação do órgão jurisdicional.

Como a norma processual deve considerar o tempo do processo na sistematização de uma decisão justa e equânime, o CPC/2015 preocupou-se em legislar com o intuito de se obter um processo efetivo, que tramite em prazo razoável, respeitando sempre os ditames básicos do devido processo legal, conforme se verifica nos arts. 4º, 6º, 7º e 8º do CPC/2015¹⁸⁰.

Especificamente em seu art. 4º, foi incorporado expressamente na legislação processual ordinária o direito e a garantia previstos no art. 5º, LXXVII, da CF/1988: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”. Assim, o CPC/2015 incorporou em seu conteúdo normativo o princípio da razoável duração do processo, esclarecendo que esta duração deve observar a máxima da razoabilidade no transcurso do tempo.

Tendo em vista que o termo razoável é indeterminado e deve ser analisado diante de cada caso concreto, o Tribunal Europeu de Direitos Humanos indica uma série de critérios objetivos para estabelecer a existência ou não de um prazo razoável, quais sejam: a) a natureza e as circunstâncias do litígio; b) a complexidade e a média geral dos litígios com o mesmo objeto; c) a conduta do demandante e do órgão judicial; d) as consequências para os litigantes em razão da demora¹⁸¹.

Como forma de dar efetividade ao processo, o Código trouxe o sistema de precedentes judiciais e a previsão de antecipação dos efeitos da sentença de mérito

¹⁸⁰ BRASIL. Código de Processo Civil (2015). “Art. 4º. As partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa; Art. 6º. Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva; Art. 7º. É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório; Art. 8º. Ao aplicar o ordenamento jurídico, o juiz atenderá aos fins sociais e às exigências do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade e a eficiência”.

¹⁸¹ SOUZA, Artur César de. **Tutela provisória**: tutela de urgência e tutela de evidência. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2017, p. 45-46.

(temas pertinentes ao presente trabalho), independentemente da presença do perigo da demora, nos casos em que o autor, além de demonstrar o direito por meio de documentos, também o pleiteia em conformidade com a tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou de súmula vinculante, justificando sua concessão no direito que tem a parte à razoável duração do processo (art. 5º, LXXVIII, da CF/1988). Este é o caso da tutela de evidência, que será estudado mais adiante, na qual o autor demonstra ter documentos comprobatórios do seu direito, o qual acompanha os precedentes firmados pelos tribunais.

Por sua vez, a tutela provisória de urgência tem por escopo possibilitar o acesso mais rápido e justo à tutela jurisdicional, visando aplicar o art. 5º, XXXV, da CF/1988 e está relacionada à ideia de devido processo legal (art. 5º, LIV, da CF/1988)^{182, 183}.

Assim, no CPC/2015, a razoável duração do processo diz respeito às atividades satisfativas exercidas pelo juiz no processo, que podem decorrer tanto da antecipação provisória de tutela (ou tutela de urgência) quanto da execução definitiva da tutela prestada.

3.2 Evolução das medidas de urgência na legislação processual brasileira

As medidas de urgência surgiram com o CPC/1939, no qual eram denominadas medidas preventivas e consideradas procedimentos especiais a serem utilizados quando seus requisitos fossem preenchidos. Segundo o art. 675 do CPC/1939, o juiz poderia adotar medidas necessárias para acautelar o interesse das partes, mesmo diante da ausência de expressa previsão legislativa, sempre que existisse fundado receio de rixa ou de violência entre os litigantes, ou quando fosse provável a ocorrência de lesões de difícil ou incerta reparação ao direito das partes.

¹⁸² ALVIM, Eduardo Arruda. **Tutela provisória**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 30.

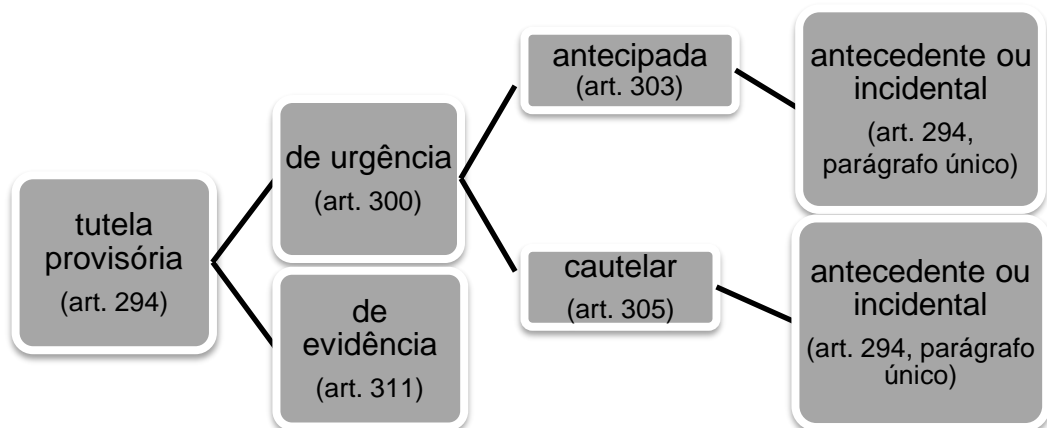
¹⁸³ Nas palavras de Luiz Fux, “o devido processo legal está encartado no direito ao processo como direito ao meio de prestação da jurisdição, que varia conforme a natureza da tutela de que se necessita. O direito à jurisdição não é senão o de obter uma justiça efetiva e adequada [...]. A tutela imediata dos direitos evidentes, antes de infirmar o dogma do *due process of law*, confirma-o por não postergar a satisfação da pretensão que deduz. O acesso à justiça, para não se transformar em mera garantia formal, exige “efetividade”, que tem íntima vinculação com a questão temporal do processo. Uma indefinição do litígio pelo decurso excessivo do tempo não contempla à parte o devido processo legal, senão mesmo o “indevido processo”. FUX, Luiz. Tutela de segurança e tutela de evidência. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 319-320. In: ALVIM, Eduardo Arruda. **Tutela provisória**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 72.

Já o CPC/1973 possibilitava ao juiz o deferimento de duas espécies de tutela de urgência: tutela cautelar (art. 796) e tutela antecipada (art. 273). Enquanto o requerimento de medida cautelar deveria ser feito em processo próprio, visando garantir a efetividade de outro processo, com caráter meramente instrumental, o pedido de deferimento de tutela antecipada poderia ser realizado incidentalmente ao processo de conhecimento, autorizando o juiz a antecipar, total ou parcialmente, os efeitos da tutela pretendida no pedido inicial.

O CPC/2015 trouxe o regime jurídico da tutela jurisdicional provisória, aquela prestada por meio da execução daquilo que foi decidido a título de tutela de urgência, tutela de evidência ou cumprimento provisório da sentença, além da provisoriedade de decisões liminares fundadas nos arts. 536 a 538 do CPC/2015, decretando o fim da autonomia do processo cautelar. Não obstante os efeitos práticos da tutela provisória antecipada ou satisfativa ou da tutela provisória de evidência sejam de certa forma idênticos aos efeitos que serão produzidos pela decisão final, os procedimentos de um e de outro se apresentam radicalmente diversos quanto: a) à forma do procedimento; b) ao papel do juiz; c) ao regimento das provas; d) em relação ao tempo de verificação das fases e ao regime de preclusões.

Os quadros abaixo trazem de forma esquematizada as espécies e as características das tutelas instituídas pelo CPC/2015, as quais serão mais adiante detalhadas.

Fluxograma 1 – Espécies de tutela



Quadro 1 – Características mais marcantes das tutelas de urgência e de evidência

Tutela provisória	
Tutela de urgência	Tutela de evidência
<ul style="list-style-type: none"> • cumprimento de dois requisitos: a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo; • a eficácia subsiste enquanto estiverem presentes as circunstâncias de risco de dano, ameaça ou lesão a direito e não for efetivamente substituída pela tutela definitiva no mundo dos fatos, mesmo após o término do procedimento jurisdicional antecedente; 	<ul style="list-style-type: none"> • concedida independentemente da demonstração de risco ao resultado útil do processo; • cumprimento dos requisitos: prova documental dos fatos constitutivos do direito e, que a questão tratada na demanda esteja em compasso com tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante; • a eficácia subsiste enquanto houver processo e enquanto este processo não terminar, substituindo-a pela tutela definitiva;
<p>a) antecipada</p> <ul style="list-style-type: none"> • extrema urgência ou urgência contemporânea ao ajuizamento da demanda; • não pode haver perigo de irreversibilidade dos efeitos da decisão; 	
<p>b) cautelar</p> <ul style="list-style-type: none"> • dar eficácia imediata à tutela não satisfativa; • assegurar a futura eficácia da tutela definitiva satisfativa; 	

Fonte: autoria nossa.

Segundo o art. 294¹⁸⁴ do CPC/2015, a tutela provisória pode fundamentar-se em urgência ou evidência. A tutela provisória de urgência divide-se em antecipada (satisfativa) e cautelar e pressupõe demonstrar a probabilidade do direito a ser

¹⁸⁴ BRASIL. Código de Processo Civil (2015). “Art. 294. A tutela provisória pode fundamentar-se em urgência ou evidência. Parágrafo único. A tutela provisória de urgência, cautelar ou antecipada, pode ser concedida em caráter antecedente ou incidental”.

provisoriamente satisfeito ou acautelado e o perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo, segundo dispõe o art. 300 do CPC/2015¹⁸⁵.

Já a tutela de urgência será concedida quando forem demonstrados elementos que evidenciem a probabilidade do direito, devendo-se recorrer a dois requisitos: a) à verossimilhança fática, qual seja, um considerável grau de plausibilidade em torno da narrativa dos fatos trazidos pelo autor e; b) a plausibilidade jurídica, ou seja, a verificação de que é provável a subsunção dos fatos à norma invocada, além da demonstração de risco de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*). Já a tutela de evidência será cabível, independentemente da demonstração de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo, nos casos previstos nos incisos do art. 311¹⁸⁶.

Em ambas as espécies, a “probabilidade do direito” deve ser compreendida como a perspectiva de êxito na pretensão principal, ou seja, a parte deve demonstrar que provavelmente será juridicamente vencedora em sua pretensão principal, o que pode ser feito pela aplicabilidade de um determinado precedente formado nos termos do art. 927 do CPC/2015.

O dano que justifica a tutela provisória de urgência deve ser: a) dano concreto: aquele certo e não hipotético; b) dano atual: o iminente ou que já está ocorrendo; c) dano grave: de grande ou média intensidade e que tenha aptidão para perturbar ou impedir a fruição do direito; c) dano irreparável ou de difícil reparação: as consequências são impossíveis ou de extrema dificuldade para serem reparadas.

A tutela provisória de evidência independe da demonstração de perigo na demora da prestação da tutela jurisdicional, uma vez que seu fundamento está no fato “evidência”, dispensando a urgência.

¹⁸⁵ BRASIL. Código de Processo Civil (2015). “Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo”.

¹⁸⁶ BRASIL. Código de Processo Civil. (2015). “Art. 311. A tutela da evidência será concedida, independentemente da demonstração de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo, quando: I – ficar caracterizado o abuso do direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório da parte; II – as alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documental e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante; III – se tratar de pedido reipersecutório fundado em prova documental adequada do contrato de depósito, caso em que será decretada a ordem de entrega do objeto custodiado, sob cominação de multa; IV – a petição inicial for instruída com prova documental suficiente dos fatos constitutivos do direito do autor, a que o réu não oponha prova capaz de gerar dúvida razoável”.

Tanto a tutela de evidência quanto a de urgência poderão ser requeridas e concedidas em caráter preparatório (antecedente) ou incidental¹⁸⁷ – quando requeridas incidentalmente, as medidas não gerarão um novo processo, pois deverão ser pleiteadas no bojo da relação processual já estabelecida. Quando o pedido de tutela for formulado em caráter antecedente, será constituído um novo processo¹⁸⁸.

Enquanto na tutela provisória de urgência o que se prestigia é a urgência na prestação da tutela jurisdicional, na modalidade da tutela provisória de evidência o mais importante é a qualidade do direito material vindicado em juízo. Isso porque, segundo defende a doutrina, “na tutela de evidência há um perigo pressuposto, isto é, já reconhecido pelo próprio legislador (chamado “dano marginal”) a justificar um provimento não exauriente, sem a necessidade da parte comprová-lo”¹⁸⁹.

Também são distintos o término da eficácia da tutela provisória de urgência e o término da eficácia da tutela provisória de evidência. A eficácia da tutela de evidência subsiste enquanto houver processo e enquanto este processo não terminar, substituindo-a pela tutela definitiva. Já a tutela provisória mantém sua eficácia enquanto estiverem presentes as circunstâncias de risco de dano, ameaça ou lesão a direito e não for efetivamente substituída pela tutela definitiva no mundo dos fatos, mesmo após o término do procedimento jurisdicional antecedente¹⁹⁰.

O CPC/2015, ao trazer a ideia de que a influência das decisões judiciais, em especial das cortes superiores, deve interferir na duração do processo, tornando-o mais célere, como também de que a atividade jurisdicional deve ser prestada com isonomia ao jurisdicionado, deu importante destaque aos precedentes judiciais, como causa apta a influenciar o deferimento das tutelas de urgência e evidência.

3.3 A aplicação dos precedentes na tutela de urgência

Conforme já explanado, a tutela provisória de urgência divide-se em antecipada e cautelar. A tutela de urgência antecipada será cabível quando se estiver

¹⁸⁷ Alguns doutrinadores entendem que a tutela de evidência sempre será incidente, como é o caso de Leonardo Grecco em **A tutela de urgência e a tutela de evidência no Código de Processo Civil de 2014/2015**.

¹⁸⁸ TALAMINI, Eduardo. Tutela de urgência no projeto de novo código de processo civil: a estabilização da medida urgente e a monitorização do Processo Civil brasileiro. **Revista de Processo**, v. 209, 2012, p. 13-34.

¹⁸⁹ CASTRO, Danilo Monteiro de. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário via tutela de evidência. *In: Revista de Direito Contemporâneo*, v. 4, ano 2, São Paulo: RT, 2017, p. 30.

¹⁹⁰ LAMY, Eduardo. **Tutela provisória**. São Paulo: Atlas, 2018, p. 4.

diante de extrema urgência ou urgência contemporânea ao ajuizamento da demanda, nos termos do art. 303 do CPC/2015, devendo ser requerida dentro do mesmo processo em que se pretende pedir a tutela definitiva, mas antes do pedido da tutela final. Tanto a tutela antecipada quanto a cautelar podem ser requeridas em caráter antecedente e incidental.

Este tipo de tutela, requerida em caráter antecedente, deverá ser solicitada mediante petição inicial, na qual deverá contar a narração dos fatos, incluindo: a) o pedido da tutela antecipada, a ser concedida liminarmente ou mediante justificção prévia (art. 300, § 2º, do CPC/2015); b) o pedido de tutela final (art. 300, *caput*, do CPC/2015); c) o valor da causa, já considerando o pedido final (art. 303, *caput*, CPC/2015); d) a indicação de que o autor valer-se-á do benefício do pedido de tutela antecedente (art. 303, § 5º, do CPC/2015). Posteriormente, deverá ser realizado o aditamento da petição com o complemento da argumentação, a juntada de novos documentos e a confirmação do pedido de tutela; caso não seja cumprido este requisito, o processo será extinto sem resolução do mérito (art. 303, § 2º, do CPC/2015).

Por sua vez, a tutela provisória de urgência cautelar visa: a) dar eficácia imediata à tutela não satisfativa; b) assegurar a futura eficácia da tutela definitiva satisfativa, e pode ser requerida em caráter antecedente (arts. 305 a 310 do CPC/2015), dispensando um processo autônomo, nos autos do próprio processo de conhecimento. A petição inicial da ação que visa à tutela cautelar, em caráter antecedente, deve: a) indicar o requerimento e a tutela cautelar, em caráter antecedente, a ser concedida, liminarmente, ou mediante justificção prévia; b) expor a lide cautelar e seus fundamentos, quais sejam: i) a “probabilidade do direito” a ser provisoriamente acautelado; ii) o perigo da demora, com a apresentação de elementos que comprovem que a demora da prestação jurisdicional poderá comprometer a sua efetividade.

Concedida a tutela cautelar antecedente, deverá ser formulado o pedido principal em 30 dias, sob pena de cessação dos efeitos da cautelar antecedente.

O CPC/2015 prevê ainda a possibilidade de estabilização somente da tutela provisória de urgência antecipada de caráter antecedente concedida no caso de o réu não impugnar a liminar, tornando desnecessária a apresentação do pedido principal pelo autor para manter a eficácia da medida, nos termos do art. 304 e parágrafos. Ou seja, se o réu não impugnar a decisão concessiva da tutela de urgência provisória em

caráter antecedente (antecipada e cautelar), efetivada a medida, o processo será extinto e a providência urgente manterá sua eficácia por tempo indeterminado.

Para ocorrer a estabilização, devem ser verificados os seguintes requisitos: a) requerimento expresso do autor para a concessão da tutela provisória satisfativa prevista no art. 303, § 5º, do CPC/2015; b) concessão da tutela provisória satisfativa antecedente, visto que somente haverá a estabilização da decisão concessiva; c) inércia do réu, entendida como a não interposição de recurso ou de qualquer outro meio de impugnação.

A estabilização da tutela urgente não gera coisa julgada; seus efeitos poderão ser extintos em ação posterior, nos termos do art. 304, § 6º, do CPC/2015¹⁹¹ ¹⁹².

Ademais, é possível a estabilização da tutela provisória concedida contra a Fazenda Pública, uma vez que restringir este mecanismo apenas a algumas pessoas, resguardando os entes públicos e suas entidades, representaria flagrante violação ao acesso à justiça e ao devido processo legal. Assim, se a Fazenda Pública for intimada e não recorrer da decisão, é possível estabilizar os efeitos¹⁹³.

Na tutela de urgência, tanto a antecipada quanto a cautelar, o art. 300 do CPC/2015 exige o cumprimento de dois requisitos: a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo. Em relação à probabilidade do direito, o autor deve apresentar prova segura e idônea à formação do convencimento do juiz que analisará o caso concreto, devendo a decisão judicial que deferir ou indeferir a tutela ser fundamentada.

Ademais, o requisito da urgência assume uma face para a tutela de urgência antecipada e outra para a tutela de urgência cautelar. Na primeira, a urgência refere-se ao risco de dano no mundo empírico, ou seja, o bem da vida em disputa está sujeito ao perigo, enquanto na tutela cautelar, o dano representa o risco de que o processo seja inefetivo.

Ainda, o art. 300, § 3º, do CPC/2015 prevê a vedação à concessão de tutela provisória de urgência antecipatória, caso a providência seja irreversível, assim

¹⁹¹ BRASIL. Código de Processo Civil (2015). “Art. 304, § 6º. A decisão que concede a tutela não fará coisa julgada, mas a estabilidade dos respectivos efeitos só será afastada por decisão que a revir, reformar ou invalidar, proferida em ação ajuizada por uma das partes, nos termos do § 2º deste artigo”.

¹⁹² As partes podem demandar a revisão, a reforma ou a invalidação da estabilização da tutela por meio de ação autônoma própria, prevista no art. 304, § 2º do CPC, a qual será cabível no prazo de dois anos contados da ciência da decisão que extinguiu o processo.

¹⁹³ ALVIM, Eduardo Arruda. **Tutela provisória**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 210.

entendida como a providência antecipatória que produz situação de fato inapta a se desfazer e retornar as partes ao *status quo ante*¹⁹⁴. O artigo refere-se à irreversibilidade dos efeitos fático-jurídicos da decisão e não do seu próprio conteúdo.

Humberto Theodoro Júnior defende

que o direito ao devido processo legal, com seus consectários do contraditório e ampla defesa, seja preservado, mesmo diante da excepcional medida antecipatória [...] Adianta-se a medida de urgência, mas preserva-se o direito do réu à reversão do provimento¹⁹⁵.

No entanto, parte da doutrina critica a necessidade de ser reversível o efeito decorrente do provimento antecipatório. Para Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart e Daniel Mitidiero, “seria como dizer que o direito provável deve sempre ser sacrificado diante da possibilidade de prejuízo irreversível ao direito improvável”¹⁹⁶.

No entanto, mesmo diante deste caráter irreversível do provimento, o juiz não poderá furtar-se de sopesar valores, princípios e probabilidade de existência de direitos para conceder ou não a medida requerida, pois a CF/1988 prevê que a lei não poderá excluir lesão ou ameaça de lesão a direito, independentemente de se tratar de provimento irreversível. A possibilidade de concessão de provimentos de urgência, mesmo de caráter irreversível, já foi reconhecida pelo STJ¹⁹⁷.

A importância do provimento também está relacionada ao momento em que pode ser requerida a tutela de urgência (antecedente ou incidental). Em alguns casos, pode ser que a “probabilidade do direito” se perfeça somente com a formação da relação processual, como por exemplo, em determinada situação em que a interpretação normativa aplicada pelo Poder Judiciário indica a improcedência do pedido, não sendo possível requerer a tutela na forma antecedente. No entanto, no decorrer do processo, poderá surgir um precedente em acórdão proferido no julgamento de recurso especial repetitivo ou recurso extraordinário em repercussão geral que aponte a procedência da pretensão, aplicando-se aos casos em andamento,

¹⁹⁴ ALVIM, Eduardo Arruda. **Tutela provisória**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 168.

¹⁹⁵ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. v. 1. 61. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 611.

¹⁹⁶ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. Novo curso de processo civil. v. 2. São Paulo: RT, 2015, p. 204. *In*: ALVIM, Eduardo Arruda. **Tutela provisória**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 170.

¹⁹⁷ BRASIL. AgRg no Resp 1390358/PE, Rel. Ministro Humberto Martins, Segundo Turma, j. 01-10-2013, Dje 09-10-2013.; Resp 1318917/BA, Rel. Min. Antonio Carlos Ferreira, Quarta Turma, j. 12-03-2013, Dje 23-04-2013.

o que viabiliza um pedido incidental de tutela provisória. Neste caso ainda, mesmo que não esteja presente a urgência, é possível conceder a tutela provisória de evidência, a qual será analisada em seção posterior.

Na tutela de urgência, portanto, o juiz deverá considerar, antes de emitir o provimento de urgência, a probabilidade acerca do êxito do provimento principal. O provimento provisório de urgência pode considerar-se como uma antecipação do provimento principal. Assim, como o magistrado que emite um provimento de urgência é obrigado a examinar qual poderá ser o êxito do provimento principal (cálculo de probabilidade que incidirá sobre a decisão do magistrado para admitir o provimento de urgência), a existência de precedentes julgados sob o rito dos repetitivos ou sumulados terão enorme influência na eventual concessão da tutela provisória. Isto porque, uma vez pacificada a matéria pelos tribunais superiores e, uma vez que o autor da lide comprove enquadrar-se na mesma situação do precedente, deverá ser aplicado o entendimento firmado no precedente. Sendo o precedente favorável ao autor, a probabilidade do êxito do provimento principal é alta, o que leva à concessão da tutela de urgência, a qual, provavelmente, não será reformada ao final da lide.

Para o presente estudo, importante destacar a possibilidade da aplicação dos precedentes nas tutelas de urgência, especificamente na demonstração da probabilidade do direito. Isto porque, se a matéria tratada no caso concreto já foi examinada pelos tribunais superiores por meio de recurso representativo da controvérsia, por força do art. 927, III, do CPC/2015, a tese firmada no recurso repetitivo deve ser aplicada pelo magistrado na decisão que concede a tutela de urgência¹⁹⁸.

Além disso, a existência de precedente favorável dos tribunais superiores reforça o argumento da parte requerente de que a perspectiva de êxito no processo é alta, ou seja, ao demonstrar que ao seu caso deve ser aplicado o entendimento firmado em sede de recursos repetitivos pelos tribunais superiores, o contribuinte demonstrará a “probabilidade do direito”, um dos requisitos autorizados para a concessão da tutela de urgência.

¹⁹⁸ Apesar deste estudo abordar especificamente a aplicação dos precedentes julgados pelos Tribunais Superiores sob o rito dos recursos repetitivos e repercussão geral, as demais hipóteses elencadas nos incisos do art. 927 do CPC/2015 também servem como forma de comprovar a probabilidade de êxito no direito alegado no caso concreto, levando ao deferimento do pedido de tutela.

Assim, como na hipótese de concessão de tutela provisória fundada na aplicação de tese firmada em recurso repetitivo ou repercussão geral não há controvérsias ou dúvidas quanto ao direito creditório pleiteado no caso concreto (entendimento que será confirmado no momento da concessão do provimento final), não há razão para se aguardar o trânsito em julgado da ação, conforme prescreve o art. 170-A do CTN.

3.4 A aplicação dos precedentes na tutela de evidência

A tutela de evidência permite que o direito material discutido em juízo receba um tratamento valorativo mesmo em fase preliminar do processo, de modo a evitar a morosidade na prestação da tutela jurisdicional. Dessa forma, a tutela de evidência é baseada apenas na alta probabilidade de o requerente da medida ter razão, o que se protege é o próprio direito que fica demonstrado pela caracterização das hipóteses previstas em lei. Esta espécie de tutela é o resultado da admissão de que: a) o tempo do processo não pode ser arcado somente pelo autor, como se ele fosse o culpado pela demora inerente à investigação dos fatos; b) o tempo do processo deve ser visto como um ônus e; c) o tempo deve ser distribuído entre os litigantes em nome da necessidade de o processo tratá-los de forma isonômica¹⁹⁹. Assim, a tutela de evidência baseia-se na premissa de que a parte que demonstra, com razoável grau de probabilidade, ser titular de um direito evidente a ser protegido pelo ordenamento jurídico não merece suportar os ônus decorrentes da demora necessária para obter a prestação jurisdicional²⁰⁰.

Mais claro ainda do que a tutela de urgência, a concessão da tutela de evidência representa a antecipação do pedido principal, independentemente da comprovação de existência de dano irreparável ou de difícil reparação. O que se pretende com a tutela de evidência é uma racionalização econômica do sistema existente, com plena valorização da rápida e eficaz prestação jurisdicional, evitando o prolongamento da demanda quando o princípio da economia processual recomenda

¹⁹⁹ MARINONI, Luiz Guilherme. **Tutela de urgência e tutela de evidência**. 3. ed. São Paulo: RT, 2019.

²⁰⁰ YARSHELL, Flávio Luiz; ABDO, Helena. As questões não tão evidentes sobre a tutela de evidência. *In*: BUENO, Cassio Scarpinella; MEDEIROS NETO, Elias Marques de; OLIVEIRA NETO, Olavo de; OLIVEIRA, Patrícia Elias Cozzolino de; LUCON, Paulo Henrique dos Santos. **Tutela provisória no CPC: dos 20 anos de vigência do art. 273 do CPC/1973 ao CPC/2015**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

a entrega antecipada daquilo que se pretendia ao final do procedimento de cognição exauriente²⁰¹.

Segundo Fredie Didier Junior,

[...] a evidência não é um tipo de tutela jurisdicional. A evidência é um fato jurídico processual que autoriza que se conceda uma tutela jurisdicional, mediante técnica de tutela diferenciada. Evidência é pressuposto fático de uma técnica processual para obtenção da tutela²⁰².

Não se tutela a evidência, mas a evidência é o pressuposto fático-processual para a tutela provisória e para a tutela definitiva²⁰³, ou seja, serve como técnica para obtenção da tutela definitiva, com base na cognição sumária.

O art. 311 do CPC/2015 prevê quatro hipóteses de cabimento para o pedido de tutela de evidência, classificadas pela doutrina em dois grupos²⁰⁴: (a) de caráter punitivo (art. 311, I, do CPC/2015²⁰⁵) e (b) de natureza documentada (art. 311, II, III e IV, do CPC/2015²⁰⁶). Em todos esses casos é possível verificar que o direito restou evidente, não é mais passível de impugnação, o que confere certeza ao órgão julgador. No entanto, a cognição é exauriente, posto que a decisão ainda é provisória.

A despeito da possibilidade de o contribuinte aduzir a tutela de evidência com fundamento nas hipóteses do art. 311, I, III e IV, a tutela de evidência fundada no art. 311, II, do CPC/2015 é a que encontra maior campo de aplicação e utilidade no processo tributário.

²⁰¹ SOUZA, Artur César de. **Tutela provisória: tutela de urgência e tutela de evidência**. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2017, p. 79.

²⁰² DIDIER JUNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil**, v. 2. 17. ed. Salvador: JusPodivm, 2015, p. 617.

²⁰³ DIDIER JUNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil**, v. 2. 17. ed. Salvador: JusPodivm, 2015, p. 617-618.

²⁰⁴ DIDIER JUNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil**, v. 2. 17. ed. Salvador: JusPodivm, 2015, p. 619-620.

²⁰⁵ BRASIL. Código de Processo Civil (2015). “Art. 311. A tutela da evidência será concedida, independentemente da demonstração de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo, quando: I – ficar caracterizado o abuso do direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório da parte; [...]”

²⁰⁶ BRASIL. Código de Processo Civil (2015). “Art. 311 [...] II – as alegações que de fato puderem ser comprovadas apenas documental e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante; III – se tratar de pedido reipersecutório fundado em prova documental adequada do contrato de depósito, caso em que será decretada a ordem de entrega do objeto custodiado, sob cominação de multa; IV – a petição inicial for instruída com prova documental suficiente dos fatos constitutivos do direito do autor, a que o réu não oponha prova capaz de gerar dúvida razoável”.

Segundo prescreve o art. 311, II, do CPC/2015, há concessão de tutela de evidência desde que preenchidos dois requisitos: (a) prova documental dos fatos constitutivos do direito e; (b) que a questão tratada na demanda esteja em compasso com tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante. Em relação ao primeiro requisito, só é cabível a concessão da tutela de evidência se as alegações de fato puderem ser comprovadas apenas por meio de documentos, independentemente de dilação probatória. Neste caso, a prova das alegações de fato deve ser documental ou, ao menos documentada (p. ex., a prova emprestada ou produzida em caráter antecipado), devendo recair sobre os fatos constitutivos do direito afirmado²⁰⁷.

O segundo requisito refere-se a duas espécies de precedentes obrigatórios: a súmula vinculante (art. 927, II, do CPC/2015) e o julgamento de demandas ou recursos repetitivos (art. 927, III, do CPC/2015). De acordo com o art. 928 do CPC/2015, casos repetitivos são os recursos especiais e extraordinários, disciplinados pelo art. 1.036 e seguintes do CPC/2015, e o IRDR, previsto nos arts. 976 e seguintes do CPC/2015.

Com este requisito, é possível afirmar que o CPC/2015 tem dois propósitos: um de caráter subjetivo, com foco nos litigantes da demanda, e outro de caráter transubjetivo. Isto porque, o legislador do CPC/2015 tinha como tarefa elaborar soluções para o problema da elevadíssima multiplicidade de processos versando sobre idênticas questões de direito, o que ocasiona demandas em massa, sobrecarga de trabalho do Poder Judiciário e possibilita o surgimento de decisões conflitantes²⁰⁸.

O primeiro objetivo desta norma é alcançar uma unicidade material do direito enquanto solução de conflitos, aplicando-se o mesmo entendimento firmado pelos tribunais superiores aos casos análogos em trâmite nas instâncias ordinárias, de modo a prevalecer uma isonomia contudística entre litigantes em situações semelhantes o que, em matéria tributária, pode inclusive afetar a ideia de livre concorrência. Além disso, esta previsão legal tem como objetivo evitar a delonga do processo quando a matéria de direito (tese jurídica) já estiver definitivamente consolidada em razão de julgamento de casos repetitivos nos tribunais superiores, IRDR ou súmula vinculante expedida pelo STF.

²⁰⁷ DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 16. ed. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 624-625.

²⁰⁸ ALVIM, Eduardo Arruda. **Tutela provisória**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 324.

O segundo objetivo é criar um mecanismo que assegure a estabilidade, a integridade e a coerência das decisões judiciais, em atenção ao art. 926 do CPC/2015²⁰⁹. Isto porque, a partir do momento que decisões são proferidas pelo STJ em sede de repetitivo, ou pelo STF em sede de repercussão geral, a matéria em discussão deixa de ser controvertida – o entendimento deverá ser aplicado a casos substancialmente análogos. Fica pacificado o mérito da discussão – mesmo que as instâncias inferiores eventualmente profiram decisões divergentes daquelas provenientes do STJ ou do STF, em última análise prevalecerá o entendimento dessas Cortes. Pretende-se, com isso, coibir a proliferação de decisões judiciais em sentidos distintos, ainda que cuidem de relações jurídicas equivalentes, tornando mais previsível o posicionamento do Poder Judiciário, em completa atenção à segurança jurídica.

Portanto, há evidência na hipótese de ser aplicável ao caso um precedente cuja vinculação formal é prevista em lei. Esta exigência retrata a preocupação do CPC/2015 em prestigiar o precedente jurisprudencial, quando originado dos tribunais superiores, com natureza vinculativa. Importante destacar que não é necessário que a decisão denominada precedente tenha transitado em julgado, uma vez que esta exigência não decorre do texto legal.

Em todas as hipóteses do art. 311, II, do CPC/2015, apesar de se tratar de tutela provisória, não se pode deixar de reconhecer, pelos fundamentos jurídicos que embasam sua concessão, seja pelo julgamento dos recursos repetitivos no STJ e no STF, seja pelo julgamento do IRDR, que a cognição do juiz será de natureza exauriente.

Apesar de o CPC/2015 não ter mencionado a possibilidade de concessão de tutela de evidência nos casos de tese jurídica baseada em decisão proferida em controle concentrado de constitucionalidade e em enunciados das súmulas do STJ e STF – partindo do segundo objetivo do art. 311, II, do CPC/2015 – afasta-se uma possível interpretação restritiva deste dispositivo, pois não há razão para se negar a concessão da tutela de evidência no caso dos demais modelos formais de precedentes elencados no art. 927 do CPC/2015²¹⁰. Isto significa que o Código não

²⁰⁹ BRASIL. Código de Processo Civil (2015). “Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”.

²¹⁰ BRASIL. Código de Processo Civil (2015). “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I – as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II – os enunciados de súmula vinculante; III – os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de

pode restringir a concessão da medida à tese jurídica firmada tão somente no julgamento de casos repetitivos ou em súmulas vinculantes. Neste caso, parte da doutrina tem proposto a interpretação sistemática, teleológica e extensiva da regra para admitir a concessão de tutela de evidência baseada em qualquer desses precedentes^{211 212}.

Importante destacar que a concessão de uma tutela de evidência tem dois efeitos: (a) satisfazer o direito vindicado em juízo ou; (b) conservar o direito, podendo o Estado-juiz empregar o seu poder geral de efetividade²¹³ para dar repercussão prática à sua decisão.

Em relação ao momento do requerimento da tutela provisória de evidência, o autor pode pedi-la inicialmente, nas hipóteses que independem de prévia manifestação do réu (art. 311, II e III, do CPC/2015), ou no curso do processo para todas as hipóteses previstas no art. 311 do CPC/2015. Especificamente em relação à hipótese do art. 311, II, do CPC/2015, é possível que o juiz decida liminarmente, pois sua caracterização independe de qualquer participação processual da parte contrária (basta apenas que as alegações de fato estejam evidenciadas por prova documental e que exista tese firmada em julgamentos repetitivos ou súmula vinculante). Também é possível conceder tutela de evidência em qualquer fase do processo, inclusive em grau recursal, uma vez que na hipótese do art. 311, II, do CPC/2015, pode inexistir tese firmada em julgamento de casos repetitivos no momento da propositura da ação, vindo a ser firmada pelo tribunal ou tribunal superior durante o curso do processo.

A aplicação dos precedentes na concessão da tutela de evidência é tão relevante que, na hipótese do art. 311, II, do CPC/2015, que pressupõe a existência de decisão pretérita firmada em julgamento de recursos repetitivos ou súmula

resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV – os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V – a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados”.

²¹¹ DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 16. ed. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 625.

²¹² Diferentemente: “Contudo, pode-se questionar se é acertada a limitação estabelecida pelo art. 311, II, no tocante às decisões precedentes proferidas apenas em julgamento de casos repetitivos, tendo em vista justamente a necessidade de preservação da segurança jurídica e da isonomia. Parece-nos que andou bem o legislador, que estabeleceu critérios objetivos para a configuração da hipótese autorizadora de tutela de evidência prevista no art. 311, II, por isso, não merece interpretação ampliativa”. ALVIM, Eduardo Arruda. **Tutela provisória**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 326.

²¹³ Previsto no art. 297 do CPC/2015.

vinculante em desfavor da Fazenda Pública, a decisão de mérito não se subordinará à confirmação pelo tribunal hierarquicamente superior, conforme prevê o art. 496, § 4º, I, II e III, do CPC/2015.

A tutela de evidência concedida nesta hipótese, não só demonstra a probabilidade de acolhimento da pretensão do requerente como também da improbabilidade de sucesso da parte contrária, pois os argumentos por este utilizados já foram rejeitados no processo de formação do precedente.

Com a fortificação de um modelo análogo ao *stare decisis*, no qual há a efetiva perseguição de decisões estáveis, íntegras e coerentes, a ideia é que, com o advento de um precedente vinculante existente em processo paradigma, o contribuinte já tem a certeza de qual será o resultado do seu caso específico, de maneira que a compensação realizada com base na tutela de evidência continuará atendendo à finalidade do art. 170-A do CTN.

Com fundamento no CPC/2015 e sua sistemática de precedentes, é possível defender que, após a publicação de acórdão em sede de repetitivo ou repercussão geral, o contribuinte poderá pleitear a concessão de tutela de evidência para que seja reconhecido o seu direito ao aproveitamento imediato dos tributos recolhidos indevidamente nos últimos cinco anos que antecederam o ajuizamento da ação judicial, pela via da compensação, afastando a vedação estabelecida pelo art. 170-A do CTN. Ou seja, basta a publicação do acórdão proferido em sede de recurso repetitivo para se reconhecer o direito à compensação do indébito tributário, sem a necessidade de se aguardar o trânsito em julgado da ação individual.

Assim, parece crível defender a possível concessão de tutela de evidência para fins de compensação em matéria tributária no caso de a tutela pleiteada estar em sintonia com a prescrição do art. 311, II, do CPC/2015, pois não se admite que o contribuinte precise se sujeitar ao longo trâmite do processo quando seu direito material reivindicado em juízo já é evidente por estar em simetria com precedente de caráter vinculante.

3.5 O regime das tutelas provisórias no processo tributário concedidas em face da Fazenda Pública

No campo do direito tributário, apesar de as regras do processo civil serem totalmente aplicáveis às relações tributárias de forma supletiva, os litígios tributários

possuem características específicas que lhes conferem as peculiaridades do direito processual tributário. Para James Marins, o processo tributário é um processo diferenciado, tendo em vista a própria natureza da lide que constitui o seu objeto – a lide tributária.

Segundo o autor,

a lide tributária decorre da resistência formal do contribuinte (através de impugnações e recursos) à pretensão formal do Estado sobre a sua esfera patrimonial (lançamento ou penalização) e será disciplinada pelo Direito Processual Tributário, em virtude de expressas injunções constitucionais²¹⁴.

Para Paulo de Barros Carvalho²¹⁵, a relação jurídica tributária é uma relação jurídica de cunho patrimonial, que envolve dois sujeitos (ativo e passivo), em torno de uma prestação pecuniária, cabendo ao sujeito ativo exigir o cumprimento da prestação pecuniária, e ao sujeito passivo o dever de cumpri-la. Ainda, conforme ensina Roque Antonio Carrazza²¹⁶, o direito tributário deve ser entendido como uma exceção ao direito e garantia fundamental à propriedade privada, fazendo com que as normas processuais em matéria tributária reflitam a tutela das garantias fundamentais que formam o chamado Estatuto do Contribuinte frente à atividade tributária.

Alguns temas processuais possuem formato específico na área tributária, como é o caso das defesas em execução fiscal, das tutelas cautelares e provisórias e do mandado de segurança. No entanto, é importante destacar que a tutela provisória cabe em qualquer tipo de ação²¹⁷ porque o CPC/2015, em seu Livro V da Parte Geral, permite, de forma abrangente, a concessão da tutela provisória de urgência em qualquer caso de perigo de dano ao direito ou de risco ao resultado útil do processo (art. 300 do CPC/2015). Além disso, o CPC/2015 preservou o poder geral de cautela (art. 301 do CPC/2015) e extinguiu as disposições taxativas dos procedimentos cautelares, o que indica claramente a abertura para a atuação jurisdicional diante da ameaça de lesão a direito (art. 5º, XXXV, da CF/1988). Também foram ampliadas as hipóteses de concessão da tutela de evidência.

²¹⁴ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro** (administrativo e judicial) (atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73). 13. ed. São Paulo: Dialética, 2020, p. 80.

²¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses. 2018, p. 513-514.

²¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 442.

²¹⁷ ALVIM, Eduardo Arruda. **Tutela provisória**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 45.

Também não há, em princípio, qualquer óbice à concessão da tutela provisória (antecipada e evidência) contra a Fazenda Pública no CPC/2015, o que leva a crer que os arts. 297 a 311 são plenamente aplicáveis quando a ré for a Fazenda Pública. Isto porque, restringir as tutelas provisórias apenas a algumas pessoas, excepcionando-se as pessoas jurídicas de direito público, significaria violar o acesso à Justiça.

Nos litígios tributários, o mandado de segurança é frequentemente utilizado tendo em vista a celeridade do rito e a inexistência de risco sucumbencial. A liminar concedida em mandado de segurança, em um sentido mais amplo, se reveste de caráter cautelar, pois deve ser concedida quando houver risco de efetividade do provimento legal. Por outro lado, na maioria das vezes, a liminar em mandado de segurança assume uma feição antecipatória. Nas palavras de James Marins, “a liminar do mandado de segurança representa uma forma de antecipação de tutela prevista especificamente na lei processual pátria”²¹⁸.

Importante destacar o entendimento do STJ admitindo a adequação do mandado de segurança preventivo para reconhecer o direito do contribuinte à compensação todas as vezes que estiver ameaçado de lesão pelo Fisco. Nesse caso, o mandado de segurança é utilizado com mera finalidade declaratória, para garantir o exercício do direito do contribuinte, já consagrado em lei, mas ameaçado por restrições administrativas. O STJ inclusive sumulou o entendimento: “Súmula n. 213: O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária”.

Apesar da expressa previsão do art. 151, IV, do CTN, de que a liminar concedida em mandado de segurança é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o regime das tutelas provisórias é aplicável ao mandado de segurança, uma vez que o próprio CPC/2015 viabiliza a aplicação supletiva do atual diploma processual aos procedimentos especiais judiciais, nos termos do art. 1.046, § 2º, do CPC/2015. As tutelas provisórias de urgência (antecipatória e cautelar) proferidas de forma incidental não são incompatíveis com o rito do *writ*, no entanto, deve-se analisar a utilidade desta medida no caso concreto, uma vez que a própria liminar do mandado de segurança, alicerçada no relevante fundamento do direito e no risco da ineficácia da medida, já representa um instrumento hábil para requerer

²¹⁸ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro** (administrativo e judicial) (atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73). 13. ed. São Paulo: Dialética, 2020, p. 576.

eventual suspensão da exigibilidade do crédito tributário quando estiver presente o elemento da urgência.

Por outro lado, as tutelas requeridas de forma antecedente (antecipadas e cautelares) são incompatíveis com o rito do mandado de segurança, pois pressupõem um pleito inicial brevemente fundamentado, ficando para um momento posterior o complemento das razões e a dedução do pedido final, procedimento este pressuposto constitucional do mandado de segurança, que exige a presença do direito líquido e certo desde a interposição da ação.

Por sua vez, o procedimento da tutela provisória de evidência previsto no art. 311, II, do CPC/2015 é totalmente compatível com o rito célere do mandado de segurança, já que o contribuinte poderá pleitear prontamente a concessão da medida liminar com base na evidência, independentemente da existência do risco da ineficácia da medida, ou seja, é irrelevante o *periculum in mora*. O que não ocorre nas hipóteses dos incisos I e IV, nas quais há a necessidade lógica de oitiva da parte contrária, incompatível com o procedimento do *writ*.

Para os casos de decisão proferida em face da Fazenda Pública, em que a tutela provisória foi concedida e posteriormente confirmada pela sentença de procedência da ação, ou tendo sido concedida a tutela na própria decisão de mérito, a remessa necessária deve se efetivar conforme as providências referentes à efetivação provisória do que tiver sido antecipado. Nestes casos, nem o recurso voluntário da Fazenda, tampouco a remessa necessária, terão o condão de impedir que a tutela seja implementada, conforme prevê o art. 1.012, § 1º, V, do CPC/2015.

O ponto que gera maior controvérsia no tema da aplicação do regime das tutelas provisórias nos casos em que a Fazenda Pública for a ré, é a constitucionalidade de diversos diplomas legais que preveem restrições à possibilidade de concessão da tutela, como por exemplo, a Lei n. 8.437/1992 e a Lei n. 12.016/2009, que se aplicam à tutela provisória por força do art. 1.059 do CPC/2015.

O art. 1º da Lei n. 8.437/1992, que se aplica à tutela provisória por força do art. 1.059 do CPC/2015, proíbe a concessão de medida liminar de natureza acautelatória ou satisfativa, contra atos do Poder Público, quando providência semelhante não puder ser concedida em mandado de segurança, em virtude de vedação legal. Um exemplo está contido no art. 7º, § 2º, da Lei n. 12.016/2009, que versa sobre a compensação de créditos tributários, entrega de mercadorias e bens

originários do exterior, reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou extensão de vantagens ou pagamento, independentemente de sua natureza²¹⁹.

Entretanto, não há razão para que a efetividade da tutela constitua garantia constitucional de direitos frente aos particulares e não em face do Estado, pois a proteção é única, ou seja, não se justificam as restrições infraconstitucionais à concessão de tutela contra a administração. Para José Roberto dos Santos Bedaque²²⁰, as medidas restritivas da tutela jurídica são absolutamente inócuas. Estando presentes os requisitos legais à concessão da tutela antecipada, denegá-la implicaria violação ao princípio constitucional do acesso à justiça, garantido pelo art. 5º, XXXV, da CF/1988. Nas palavras de Cassio Scarpinella Bueno, “não há espaço para o legislador desdizer ou limitar o que lá está garantido sem qualquer ressalva. É o próprio art. 5º, § 1º, da CF/1988 que dá estofamento suficiente a esta resposta”²²¹.

De qualquer forma, como a restrição trazida pelo art. 1.059 do CPC/2015 viola o direito ao acesso à justiça (art. 5º, XXXV, da CF/1988), e a isonomia (arts. 5º, *caput*, e 37, da CF/1988), sempre que a obediência à norma infraconstitucional (CPC/2015), que veda a concessão de tutela provisória contra a Fazenda Pública, puder acarretar o risco de que pereça o direito material do autor, caberá ao julgador conceder a tutela provisória, sob pena de ao obedecer o comando infraconstitucional, violar a CF/1988²²².

Ainda, relevante destacar o posicionamento doutrinário assumido por alguns doutrinadores, no sentido de que as vedações à tutela provisória contra a Fazenda Pública, a que faz alusão o art. 1.059 do CPC/2015, não se aplicam à tutela de evidência, tendo em vista que os casos vedados ou limitados pelas Leis n. 8.437/1992

²¹⁹ A proibição contida no art. 7º, § 2º, da Lei n. 12.016/2009 somente terá eficácia se a pretensão formulada na tutela provisória for o objeto principal da pretensão final. Nesse sentido foi o voto do Ministro Teori Zavascki, na Reclamação n. 5.069.

²²⁰ BEDAQUE, José Roberto dos Santos. **Tutela cautelar e tutela antecipada**: tutelas sumárias e de urgência (tentativa de sistematização). 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 87.

²²¹ BUENO, Cassio Scarpinella. **Manual de direito processual civil**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 244.

²²² Apesar de o STF, na ADC n. 4, decidir que não seria inconstitucional lei que proibisse, genericamente, a concessão de medidas liminares em geral, posteriormente, passou a mitigar este entendimento, afirmando que o juiz tem o livre convencimento para conceder medidas liminares diante de casos concretos e com base na máxima da proporcionalidade e da razoabilidade. Ademais, a ADC n. 4 não se aplica a todos os casos de concessão de tutela de urgência contra a Fazenda Pública, conforme entendimento firmado pelo STF nos precedentes: Rcl 5069AgR – segundo, Rel. Min. Teori Zavascki, Tribunal Pleno, j. 19-06-2013, Acórdão Eletrônico Dje 125, Divulg 28-06-2013, Public 01-07-2013; Rcl 7399 AgR Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 06-02-2013, Acórdão Eletrônico, Dje 049, Divulg 13-03-2013, Public 14-03-2013.

e n. 12.016/2009 pressupõem a urgência²²³ ²²⁴. A parte da doutrina que diverge deste entendimento afirma que as vedações ora comentadas atingem também a tutela de evidência, mas devem ser interpretadas de forma a se amoldar ao texto constitucional, sob pena de subtrair completamente o sentido da tutela provisória²²⁵.

²²³ BUENO, Cassio Scarpinella. **Manual de direito processual civil**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 245.

²²⁴ No mesmo sentido, “as restrições à tutela provisória contra o Poder Público não se aplicam, por exemplo, aos casos de tutela da evidência (art. 311, CPC)”. DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. 16. ed. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 636.

²²⁵ ALVIM, Eduardo Arruda. **Tutela provisória**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 426.

4 A COMPENSAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

4.1 Histórico e características da compensação em geral

O termo compensação vem da expressão latina *cum pensare*, que significa pesar conjuntamente. O instituto tem origem no direito romano clássico, com fulcro na ideia de equidade e opera como resultado de uma convenção efetuada entre as partes, e não como meio legal de extinção das obrigações. Somente na época de Justiniano, a compensação passou a ter força extintiva das obrigações contraídas entre as partes, até o limite de suas dívidas²²⁶.

No direito brasileiro, o instituto da compensação foi previsto inicialmente no Código Comercial de 1850, no art. 439, sendo seguido pelo Código Civil de 1916, que o disciplinou nos arts. 1.009 ao 1.024, prevendo-o como forma indireta de extinção das obrigações. Com o Código Civil de 2002, a compensação legal passou a ser prevista nos arts. 368²²⁷ a 380, que prevêm a compensação automática, ou seja, independentemente da manifestação das partes, bastando haver créditos de igual natureza, vencidos e líquidos para se considerarem extintas ambas as obrigações²²⁸.

Para grande parte da doutrina, a compensação em geral pode ser de três espécies: legal, convencional e judicial. A compensação legal decorre diretamente da lei, independentemente de qualquer convenção entre as partes, processando-se automaticamente, bastando que se verifique a ocorrência de créditos e de débitos recíprocos entre as partes.

A compensação convencional resulta de acordo de vontade entre as partes, que podem prevê-la livremente, com ou sem a ausência de alguns dos requisitos; por fim, a compensação judicial é determinada por decisão jurisdicional do magistrado, quando instado a se pronunciar sobre o instituto, conforme previsto em lei.

²²⁶ ALBUQUERQUE, Cíntia Daniela Bezerra de. A compensação do indébito tributário como direito subjetivo do contribuinte. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 41, nov.-dez. 2001, p. 100-118.

²²⁷ BRASIL. Código Civil (2002). “Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se até onde se compensarem; Art. 369. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis”.

²²⁸ No art. 374 do Código Civil de 2002 foi estabelecido que as normas referentes à compensação aplicam-se às dívidas fiscais e parafiscais. No entanto, esta disposição foi revogada pela Medida Provisória n. 75, de 24-10-2002, rejeitada pelo Congresso Nacional, e novamente revogada pela Medida Provisória n. 104, de 09-01-2003, convertida na Lei n. 10.667/2003.

Da análise dos dispositivos mencionados, depreendem-se os requisitos necessários a qualquer compensação de créditos: a) reciprocidade de obrigações; b) liquidez das dívidas; c) exigibilidade das obrigações; e d) fungibilidade ou homogeneidade das coisas devidas.

O primeiro requisito exige que as partes sejam, ao mesmo tempo, credora e devedora uma da outra, ou seja, deve haver dois vínculos obrigacionais independentes, tendo como ponto comum a identidade das partes. Assim, em matéria tributária, é necessário que o contribuinte possua um crédito contra o Fisco, resultante de pagamento indevido ou a maior de tributo devido e que, ao mesmo tempo, seja devedor deste. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “para que a compensação seja efetuada, é imprescindível a existência de duas normas jurídicas individuais e concretas: uma, constituindo o débito do contribuinte; outra, formalizando o débito do Fisco”²²⁹.

Para o segundo requisito, a obrigação considera-se líquida quando for certa quanto à sua existência e determinada quanto ao seu objeto (a dívida deve ser de natureza, qualidade e quantidade determinada). No campo tributário, há grandes discussões sobre como se daria a liquidez e a certeza dos créditos tributários. Parte da doutrina defende a necessidade de provimento judicial ou administrativo individual quantificando o crédito e o débito que se deseja compensar para conferir-lhes a liquidez e a certeza necessárias. Não basta a declaração de inconstitucionalidade de uma lei tributária pelo STF para surgir o direito ao crédito²³⁰. Por outro lado, há os que defendem que a certeza do direito à compensação só advém do reconhecimento da inconstitucionalidade de uma lei tributária pelo STF, mesmo porque a Administração Pública não teria competência para fazê-lo²³¹.

Quanto ao terceiro requisito, a compensação tributária diverge da civil, pois os créditos podem ser vencidos ou vincendos. Ainda, exige-se a fungibilidade ou homogeneidade das dívidas, devendo possuir a mesma espécie, qualidade e quantidade. No direito tributário, ela sempre estará presente, na medida em que os tributos são sempre traduzíveis em dinheiro.

²²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses. 2018.

²³⁰ Nesse sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, RESP 90.180-96/RS, DJ 01-07-1996.

²³¹ No STJ prevaleceu este entendimento: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. Resp 78.386/MG, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJU 07-04-1997.

Por fim, na compensação tributária, há ainda um requisito adicional, qual seja, a existência de lei autorizadora, posto que no direito tributário pouco resta de discricção ao agente público, devido à grande importância do bem com o qual atua: o erário²³².

Como o direito tributário frequentemente se socorre de institutos originariamente previstos no direito privado, como é o caso da compensação, passa-se, então, a analisar este instituto especificamente no campo tributário, uma vez que em matéria tributária não se aplica a compensação legal regulada pelo Código Civil, mas o que dispõe o art. 170 do CTN.

4.2 A compensação no campo do direito tributário

Em matéria tributária, ao dispor sobre os princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, o art. 146, II, da CF/1988 delegou à lei complementar a competência para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Com isso, o CTN, recepcionado como lei complementar pela CF/1988, passou a prever a compensação nos arts. 170 e 170-A. O art. 156, II²³³, deste mesmo diploma legal prevê ainda a compensação como uma das formas de extinção da obrigação tributária.

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza,

Não resta a menor dúvida de que a compensação representa tanto quanto o pagamento – modalidade extintiva de tributo, quando o fisco e contribuinte forem, ao mesmo tempo, credor e devedor um do outro. A compensação leva a efeito uma neutralização de créditos e débitos recíprocos, até o respectivo limite em que concorrem. Não faz sentido (além de ser ilógico e antieconômico) compelir o contribuinte a pagar um tributo à Fazenda Pública e, depois, a cobrar-lhe um débito tributário. Melhor é realizar a compensação²³⁴.

²³² Importante destacar que apesar de o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular ser admitido por grande parte da doutrina nacional, há uma corrente doutrinária, da qual filiam-se Humberto Ávila e Roque Antonio Carrazza, para a qual o interesse público está intrinsecamente ligado ao interesse privado, de forma que é possível concluir que a proteção de um interesse privado não necessariamente destoa da proteção de um interesse público. Desta forma, esta corrente questiona a existência de um princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, tendo em vista que o conceito de interesse público não está dissociado da proteção de direitos privados.

²³³ BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: II – a compensação”;

²³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Compensação do Finsocial com outros tributos. *In: Repertório de Jurisprudência e Doutrina sobre Processo Tributário*. ARRUDA ALVIM; ALVIM PINTO, Teresa Arruda [et al.] (coord.) São Paulo: RT, 1994, p. 211.

O art. 170 do CTN estipulou que a compensação deve ser regulada por lei ordinária, promulgada por cada um dos entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Assim, sem edição de lei, não é possível ao contribuinte exercer seu direito subjetivo à compensação, ou seja, ela somente se concretiza se tiver uma lei ordinária regulando seu procedimento de produção e seu conteúdo.

A lei ordinária pode, nas condições e sob as garantias estipuladas, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Este artigo concede ao agente público certo grau de discricionarismo administrativo para apreciar a oportunidade, a conveniência e o maior ou o menor rigor de condições e garantias²³⁵. Diversamente do direito privado, a compensação tributária, nos termos do art. 170 do CTN, pode cobrir créditos vincendos e não apenas vencidos, e somente ocorrerá quando a lei autorizar.

Assim, a compensação pode ser concedida, pelo ente público competente, em lei genérica²³⁶, a qual fixa de forma ampla as condições e garantias, autorizando o contribuinte que as preenche, independentemente de despacho da autoridade administrativa, a efetuar-la ou, em lei específica, que fixa condições e garantias da compensação a serem comprovadas perante a autoridade administrativa, para concessão individual. A compensação prevista em qualquer lei ordinária somente não pode ser diversa do que determina o art. 170 do CTN, pois, se assim fosse, não respeitaria o modo de produção previsto, podendo ser rechaçada pelo sistema jurídico tributário.

O art. 170 do CTN não concede compensação genérica ou individual em relação a tributo federal, estadual ou municipal, mas apenas antecipa as espécies de compensação que serão disciplinadas em lei própria da pessoa competente. Assim, o art. 170 do CTN, como preceito geral de direito tributário, é dirigido ao legislador da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo insuficiente, por si só, para conferir ao sujeito passivo da obrigação fiscal direito à compensação, ou seja, o

²³⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p.1.313.

²³⁶ Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, os tipos de compensação são: legal, judicial e voluntária. A compensação fiscal é a compensação legal, pois o tributo é *ex lege*, indisponível pelo Estado-Administração. A voluntária resulta de convenção entre as partes e a judicial, quando a dívida se faz líquida e certa por decisão judicial.

sujeito passivo da obrigação não tem, em princípio, direito subjetivo à compensação, inexistindo norma de lei autorizadora específica e regra regulamentar prevendo os casos, as condições e as garantias em que a compensação deva ocorrer.

Uma vez demonstradas todas as exigências constantes da lei própria, o contribuinte adquire o direito de ver seu pleito atendido no âmbito administrativo, ou, em caso de negativa do Fisco, no plano jurisdicional, entendimento que prestigia os princípios da legalidade, da segurança jurídica e da moralidade, que devem guiar o administrador público, em especial a Fazenda Pública.

Portanto, a única diferenciação específica da compensação quanto à norma de direito privado, que poderá utilizá-la de modo pleno, sem qualquer restrição, refere-se à necessidade de outorga legal para que a autoridade administrativa possa autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Em razão do princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da CF/1988²³⁷ e art. 97 do CTN²³⁸), e do princípio da indisponibilidade do interesse público, a compensação só é possível, como causa extintiva de tributos, havendo lei a autorizá-la.

Assim, uma vez editada lei autorizadora, o contribuinte que preencher seus requisitos terá o direito subjetivo de valer-se da compensação, independentemente da anuência da Fazenda Pública, ou seja, implementando o contribuinte as condições legais, a Fazenda Pública não poderá negar-lhe o direito à compensação, pois ela se opera *ope legis*.

O direito à compensação tem fundamento constitucional, uma vez que decorre da garantia dos direitos de crédito, que consubstanciam parcelas do direito de propriedade (art. 5º, XXII, da CF/1988), combinada com outros preceitos constitucionais, como a cidadania (art. 1º da CF/1988), uma sociedade livre, justa e igualitária (art. 3º, III, da CF/1988) e o princípio da igualdade (art. 5º da CF/1988).

²³⁷ BRASIL. Constituição Federal (1988). “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”;

²³⁸ BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I – a instituição de tributos, ou a sua extinção; II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades”.

Diante disso, nenhuma norma inferior pode, validamente, negar esse direito, diretamente ou por via oblíqua, tornando impraticável o seu exercício.

Segundo Hugo de Brito Machado,

a lei não pode deixar a cargo da autoridade administrativa o estabelecimento de condições e a exigência de garantias para cada contribuinte que pretenda utilizar a compensação. Pode a lei fixar desde logo condições para a compensação dos créditos tributários em geral. De modo permanente. Ou então, autorizar a compensação apenas no concernente a determinado tributo, ou apenas durante certo prazo, em situações específicas²³⁹.

Em suma, a compensação do direito tributário toma de emprestado o instituto da compensação do direito privado, no entanto, dele se afasta.

Segundo Aliomar Baleeiro,

a compensação dos Códigos Civil e Comercial é modalidade de pagamento compulsório ou de extinção compulsória da dívida, no sentido de que o devedor pode forçar o credor a aceitá-la, retendo o pagamento ou lhe opondo como defesa o próprio crédito à ação de cobrança acaso intentada. No Direito Fiscal, a compensação é condicionada ao discricionarismo do Tesouro Público, mas o sujeito passivo só poderá contrapor seu crédito tributário, como direito subjetivo seu, nas condições e sob as garantias que a lei fixar²⁴⁰.

A diferença fundamental entre a compensação do direito privado e a do direito tributário é que esta última só pode ocorrer na hipótese de lei específica, do ente titular da competência tributária autorizar a autoridade fiscal competente a realizar o encontro de contas entre créditos fiscais com créditos do sujeito passivo contra o Fisco, observadas as condições e as garantias por essa lei específica, estipuladas pela autoridade administrativa.

Segundo Aliomar Baleeiro, os créditos compensáveis dos sujeitos passivos da obrigação tributária advêm de pressupostos estranhos aos tributários:

de pagamento do indébito, em que a inexistência de causa se dá exatamente pela inocorrência do fato gerador da obrigação tributária; de norma incentivatória ou premial que atribui à extinção da obrigação, com o pagamento do tributo devido, o direito à devolução proporcional.

²³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 216-217.

²⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1.317.

de norma que concede direito de crédito correspondente ao imposto (IPI ou ICMS) incidente nas aquisições de mercadorias, produtos e bens, como realização do princípio da não cumulatividade;
da aquisição de títulos da dívida pública, erigidos pela lei própria como créditos compensáveis com débitos de imposto (Ex. o Decreto n. 578/1992 permitiu que se compensasse, até o limite de 50% débito relativo ao imposto territorial rural com títulos da dívida agrária, e o art. 12, § 4º, do Decreto-lei n. 195/1967 igualmente autorizou a compensação entre créditos representados por títulos da dívida pública com débitos de contribuição de melhoria;
de precatórios alimentares conforme o § 2º do art. 78 da ADCT, inserido pela Emenda Constitucional n. 30/2000 e das compensações autorizadas para os precatórios de todas as naturezas pelas alterações promovidas pela Emenda Constitucional n. 62/2009 nos arts. 97 e 100 do ADCT²⁴¹.

Apesar das referências da CF/1988, a compensação nos arts. 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I, das disposições do Código Civil, e do art. 170 do CTN, muitos municípios e estados brasileiros não preveem a compensação como forma de extinção do crédito tributário – nestes casos, descabe a compensação. Nestas situações, o sujeito passivo mantém sua obrigação, mesmo possuindo créditos contra a Administração Pública.

No âmbito federal, o primeiro dispositivo regulador do procedimento de compensação foi introduzido pelo Decreto-lei n. 2.287/1986, alterado pela Lei n. 11.196/2005, cujo conteúdo trata da compensação efetuada de ofício pela autoridade administrativa quando verificadas a presença de pedido de restituição e a existência de crédito tributário em face do requerente.

Posteriormente, adveio a Lei n. 8.383/1991²⁴², alterada pela Lei n. 9.069/1995, autorizando a compensação somente entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie, de valores correspondentes a períodos vincendos, por conta e risco do contribuinte, entendendo o Fisco pela compensação entre créditos e débitos não

²⁴¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1.317.

²⁴² BRASIL. Lei n. 8.383/1991. “Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente (Redação dada pela Lei n. 9.069, de 29-6-1995). § 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie (Redação dada pela Lei n. 9.069, de 29-6-1995). § 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição (Redação dada pela Lei n. 9.069, de 29-6-1995). § 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR (Redação dada pela Lei n. 9.069, de 29-6-1995) § 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo”.

só de mesma espécie, mas de mesma natureza (exemplo: pagamento a maior de IRPJ com débito de IRPJ)²⁴³.

Em seguida, a Lei n. 9.250/1995²⁴⁴ determinou que a compensação somente seria possível com tributos ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional apurados em períodos subsequentes.

Posteriormente, foi promulgada a Lei n. 9.430/1996, que na redação original do art. 74²⁴⁵, transferiu à Receita Federal a responsabilidade por regulamentar a matéria, estabelecer limites, critérios e deveres instrumentais. Esta lei passou a autorizar, mediante requerimento com contribuinte, a compensação de quaisquer tributos e contribuições administrados pela Receita Federal. Tendo em vista que o art. 74 da Lei n. 9.430/1996 não fez qualquer menção aos arts. 66 da Lei n. 8.383/1991 e 39 da Lei n. 9.250/1995, após a sua entrada em vigor, passaram a coexistir dois regimes distintos de compensação.

Posteriormente, foram introduzidas importantes disposições na Lei n. 9.430/1996 pelas Medidas Provisórias n. 66/2002 (convertida na Lei n. 10.637/2002) e n. 135/2003 (convertida na Lei n. 10.833/2003). A nova redação do art. 74 da Lei n. 9.430/1996²⁴⁶ possibilitou ao sujeito passivo apurar créditos relativos a tributo ou

²⁴³ Parte da doutrina tributária defende que a compensação do art. 66, da Lei n. 8.383/1991 é distinta daquela prevista no CTN. Segundo Hugo de Brito Machado: “Enquanto o art. 170 do CTN diz que a lei poderá autorizar a autoridade da Administração Tributária a aceitar a compensação, o art. 66, da Lei n. 8.383/1991, é norma dirigida ao contribuinte, facultando a este a utilização do valor de tributo que tenha pago indevidamente, para a quitação de débito seu, necessariamente concernente ao mesmo tributo, ou a tributo da mesma espécie”. MACHADO, Hugo de Brito. A compensação autorizada pelo art. 66, da Lei n. 8.383/1991, **Repertório IOB de jurisprudência**: tributária, constitucional e administrativa, n. 15, p. 273. Neste sentido já julgou o STJ (Resp. 820.38/DF, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, j.10-06-1996, DJ 01-07-1996). Esta mesma Corte já decidiu de modo diverso: “O art. 66 da Lei n. 8.383/1991, em consequência, é derivado do art. 170, do CTN. Não criou um novo tipo de compensação. Se o fizesse, não seria acolhido pelo sistema jurídico tributário, por violar norma hierarquicamente superior” (Resp. 128.631/PR, Rel. Min. José Delgado, j. 03-11-1997, DJ 15-12-1997. Neste trabalho defende-se que, como o art. 170 do CTN é norma que outorga competência para a elaboração da norma geral e abstrata acerca da compensação, tanto o art. 66 da Lei n. 8.383/1991 quanto os arts. 73 e 74 da Lei n. 9.430/1996 são resultados do exercício da norma de competência prevista no CTN e não podem ter conteúdo que afronte o art. 170 do CTN.

²⁴⁴ BRASIL. Lei n. 9.250/1995. “Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei n. 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes”.

²⁴⁵ BRASIL. Lei n. 9.430/1996. “Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração”.

²⁴⁶ BRASIL. “Lei n. 9.430/96. Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a qualquer tributos e contribuições administrados por aquele órgão. § 1º A compensação de

contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, utilizá-los na compensação de débitos próprios, relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele órgão, mediante declaração de compensação apresentada pelo sujeito passivo. Ou seja, esta alteração trouxe a universalidade na compensação de tributos federais, o que até então era vedado na sistemática do art. 66 da Lei n. 8.383/1991 e dependia de autorização pela Secretaria da Receita Federal, e instituiu a Declaração de Compensação (DCOMP), realizada pelo próprio contribuinte, tendo esta o efeito de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação pela autoridade administrativa competente.

As referidas medidas provisórias passaram então a prever que a compensação será realizada unilateralmente pelo sujeito passivo. A Secretaria da Receita da Fazenda tem o prazo de 5 anos para homologar a declaração de compensação apresentada e, caso não ocorra a homologação neste prazo, o débito tributário estará definitivamente extinto, nos termos do art. 156, II, do CTN. Relevante destacar que somente com a alteração inserida no *caput* do art. 74 da Lei n. 9.430/1996 pela Lei n. 10.637/2002 é que restou positivada a possibilidade de compensação dos créditos reconhecidos judicialmente, após o trânsito em julgado.

Ademais, o art. 4º da Lei n. 11.051/2004 alterou o art. 74 da Lei n. 9.430/1996 (§ 3º), acrescentando-lhe os §§ 12, 13 e 14²⁴⁷, e o art. 25 da Lei n. 11.051/2004 deu nova redação ao art. 18 da Lei n. 10.833/2003²⁴⁸ (fruto da conversão da MedProv n.

que trata o *caput* será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. § 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. [...] § 4º Os pedidos de compensação pendentes e apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. § 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação [...].”

²⁴⁷ BRASIL. Lei n. 9.430/96. “Art. 74. [...] § 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: I – previstas no § 3º deste artigo; II – em que o crédito: a) seja de terceiros; b) refira-se a “crédito-prêmio” instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei n. 491, de 5 de março de 1969; c) refira-se a título público; d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal – SRF. § 13. O disposto nos §§ 2º e 5º a 11 deste artigo não se aplica às hipóteses previstas no § 12 deste artigo. § 14. A Secretaria da Receita Federal – SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação”.

²⁴⁸ BRASIL. Lei n. 10.833/2003. “Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada em razão da não-homologação de compensação declarada pelo sujeito passivo nas hipóteses em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964. § 1º Nas hipóteses de que trata o *caput*, aplica-se ao débito indevidamente compensado o disposto nos §§ 6º a 11 do art. 74 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. § 2º A multa isolada a

135/2003), inserindo no ordenamento hipóteses em que a compensação será considerada não declarada. Como nestes casos, a Receita Federal sequer analisa a declaração, diversamente do ocorrido nos casos de não homologação, em que há a previsão de cabimento de manifestação de inconformidade, somente será cabível recurso administrativo no prazo de 10 dias, sem efeito suspensivo²⁴⁹.

Apesar de a lei disciplinar a compensação na esfera federal, mantém algumas restrições (como a inadmissão da compensação de débitos do contribuinte com créditos que lhe foram transferidos por terceiros), admite restrições em leis específicas de cada tributo e exclui da compensação o saldo a restituir apurado na declaração de ajuste anual do imposto de renda de pessoa física e os débitos de tributos constantes na declaração de importação.

Conforme defende Hugo de Brito Machado,

o legislador pode, validamente, impor restrições que digam respeito à existência e à quantificação do crédito do contribuinte, do seu direito de receber determinada quantia do Poder Público. Reconhecida a

que se refere o *caput* deste artigo será aplicada no percentual previsto no inciso II do *caput* ou no § 2º do art. 44 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conforme o caso, e terá como base de cálculo o valor total do débito indevidamente compensado. § 3º Ocorrendo manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação e impugnação quanto ao lançamento das multas a que se refere este artigo, as peças serão reunidas em um único processo para serem decididas simultaneamente. § 4.º Será também exigida multa isolada sobre o valor total do débito indevidamente compensado, quando a compensação for considerada não declarada nas hipóteses do inciso II do § 12 do art. 74 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplicando-se os percentuais previstos” (Redação dada pela Lei n. 11.196, de 2005).

²⁴⁹ Na esfera infralegal, foi expedida a Instrução Normativa – IN SRF 21, de 20-03-1997, alterada pela IN SRF 73, de 15-09-1997, que previu a apresentação, pelo contribuinte, do “Pedido de Compensação” (art. 12, § 3º), que poderia ser apresentado inclusive após o ingresso do pedido de restituição (art. 12, § 4º). Note-se que este último pedido, apesar da sua denominação, encerra verdadeiro pedido de reconhecimento de crédito do contribuinte. Ainda, a IN SRF 21/97 reservou um tópico sobre “compensação de crédito de um contribuinte com débito de outro”. Posteriormente, a IN SRF 41, de 07/04/2000 vedou a utilização de créditos de terceiros para fins de compensação de débitos relativos a impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, revogando, portanto, o art. 15 da IN 21/97, ressalvando-se apenas os casos indicados no parágrafo único do art. 1º. A IN SRF 210, de 30.09.2002, alterada pela IN SRF 323, de 24.04.2003 – editada logo após a entrada em vigor da MedProv 66/2002, também veda, com as mesmas ressalvas antes referidas, a compensação com créditos de terceiro. A IN SRF 226, de 18-10-2002 traz os casos nos quais o pedido ou a declaração de compensação devem ser liminarmente indeferidos. E, ainda, a IN SRF 460, de 18-10-2004 disciplina a compensação efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à SRF da Declaração de Compensação, gerada a partir do Programa PER/DCOMP, ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação do formulário Declaração de Compensação. Revoga todas as Instruções. Por fim, a IN SRF 517, de 25-02-2005 revogou a IN SRF 486, de 30-12-2004 e aprovou o Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação, versão 1.6 (PER/DCOMP 1.6), estabelecendo as hipóteses de sua utilização e definindo os procedimentos para habilitação de créditos reconhecidos por decisão judicial transitada em julgado.

existência do crédito do contribuinte, com valor indiscutível, não pode haver restrição válida ao direito de compensar²⁵⁰.

Assim, no direito tributário, sendo a compensação legal a forma ordinária de compensação, o legislador pode determinar que (a) ela se restrinja a certos setores e determinados tributos; b) possa se estender a todos os tributos de espécies diferentes; c) a certeza e liquidez sejam apurados pelo próprio sujeito passivo tributário, levando à extinção provisória, uma vez que estará sujeita a homologação posterior; d) ou sejam a certeza e a liquidez controladas pela Fazenda Pública, mediante solicitação do sujeito passivo, desencadeando uma extinção definitiva do crédito e e) a compensação abranja os créditos vincendos dos contribuintes, desde que sejam definidos os critérios para a sua liquidação e respeitados os limites impostos pelo CTN.

Importante destacar que o STJ editou diversas súmulas sobre o tema compensação:

Súmula 212: A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida cautelar ou antecipatória.

Súmula n. 213: O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.

Súmula 460: É incabível o mandado de segurança para convalidar a compensação tributária realizada pelo contribuinte.

Súmula 461: O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado.

Súmula 464: A regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária.

A legislação sobre o assunto indica que a compensação pode ser classificada em três espécies: a) compensação de ofício, realizada pela autoridade administrativa; b) autocompensação, realizada pelo contribuinte e; c) compensação decorrente de indébito reconhecido na esfera judicial. Na primeira modalidade, prevista no art. 7º do Decreto-Lei n. 2.287/1986, alterado pela Lei n. 11.196/2005, a autoridade administrativa, antes de deferir à restituição ou ressarcimento do crédito, verificará a existência de débitos em nome do sujeito passivo perante a Fazenda Nacional. Já na autocompensação, o contribuinte pode utilizar seus créditos para compensar débitos próprios – o direito à compensação é apurado unilateralmente pelo próprio contribuinte.

²⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 218.

Para o presente trabalho, destaca-se a última modalidade de compensação, aquela na qual o Poder Judiciário, diante de um caso concreto em que há um conflito de interesses entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária acerca da ilegalidade ou inconstitucionalidade da incidência de uma norma tributária, declara o direito à compensação do indébito. Uma vez reconhecido o indébito e o direito à compensação, o contribuinte deverá formalizar o pedido de habilitação prévia do crédito na Receita Federal, nos termos do art. 100 da IN RFB n. 1.717/2017²⁵¹. Assim, em 30 dias, a Receita Federal proferirá despacho decisório e, deferido o pedido, o contribuinte deverá apresentar a declaração de compensação, gerada com base no Programa PER/DCOMP ou mediante a apresentação de formulário.

Adentrando especificamente no tema objeto deste estudo, passa-se na próxima seção a tratar da origem, trazendo um pouco do histórico e dos objetivos almejados com a inserção do art. 170-A no CTN.

4.3 O art. 170-A do CTN: origem, histórico e objetivos

Com a promulgação da Lei n. 8.383/1991 deu-se início efetivo às práticas de recuperação de tributos recolhidos indevidamente, em razão da celeridade proporcionada pela sistemática da compensação em comparação à via do *solve et repete*. Todavia, parte dos contribuintes serviu-se do mecanismo da compensação

²⁵¹ BRASIL. IN RFB n. 1.717/17. “Art. 100. Na hipótese de crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, a declaração de compensação será recepcionada pela RFB somente depois de prévia habilitação do crédito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) ou pela Delegacia Especial da RFB com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo. § 1º A habilitação de que trata o *caput* será obtida mediante pedido do sujeito passivo, formalizado em processo administrativo instruído com: I – o formulário Pedido de Habilitação de Crédito Decorrente de Decisão Judicial Transitada em Julgado, constante do Anexo V desta Instrução Normativa; II – certidão de inteiro teor do processo, expedida pela Justiça Federal; III – na hipótese em que o crédito esteja amparado em título judicial passível de execução, cópia da decisão que homologou a desistência da execução do título judicial, pelo Poder Judiciário, e a assunção de todas as custas e honorários advocatícios referentes ao processo de execução, ou cópia da declaração pessoal de inexecução do título judicial protocolada na Justiça Federal e certidão judicial que a ateste; IV – cópia do contrato social ou do estatuto da pessoa jurídica acompanhada, conforme o caso, da última alteração contratual em que houve mudança da administração ou da ata da assembleia que elegeu a diretoria; V – cópia dos atos correspondentes aos eventos de cisão, incorporação ou fusão, se for o caso; VI – na hipótese de pedido de habilitação do crédito formulado por representante legal do sujeito passivo, cópia do documento comprobatório da representação legal e do documento de identidade do representante; e VII – na hipótese de pedido de habilitação formulado por mandatário do sujeito passivo, procuração conferida por instrumento público ou particular e cópia do documento de identidade do outorgado. § 2º Constatada irregularidade ou insuficiência de informações necessárias à habilitação, o requerente será intimado a regularizar as pendências no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da ciência da intimação. § 3º No prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da protocolização do pedido ou da regularização das pendências a que se refere o § 2º, será proferido despacho decisório sobre o pedido de habilitação do crédito”.

para exercer práticas de evasão fiscal, o que levou o legislador ordinário a alterar a legislação sobre o tema, como forma de estabelecer limites a estas práticas.

A primeira alteração foi trazida com a edição do art. 39²⁵² da Lei n. 9.250/1995, que limitou a hipótese original estabelecida pelo art. 66 da Lei n. 8.383/1991, restringindo a compensação entre tributos de mesma espécie e mesma destinação constitucional. Posteriormente, sobreveio a introdução da Lei n. 9.430/1996 que, em seus arts. 73 e 74, estabeleceu outro regime para compensações no âmbito federal.

Neste contexto, foi promulgada a Lei Complementar n. 104/2001, que introduziu no CTN o art. 170-A²⁵³: “é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”. Assim, por força deste artigo, se o contribuinte declara ter um crédito decorrente de tributo indevidamente pago, mas que está sendo discutido judicialmente e ainda não existe decisão favorável transitada em julgado, não é possível a compensação.

Importante destacar que a expressão “trânsito em julgado da respectiva decisão judicial” contida no art. 170-A do CTN refere-se ao trânsito em julgado da decisão de mérito que forma a coisa julgada material, sendo definitiva, imutável e indiscutível, não mais cabendo a interposição de recursos, nos termos do art. 502 do CPC/2015²⁵⁴. Para Fredie Didier Junior, “para que haja a coisa julgada é preciso que contra a decisão não caiba mais recurso, qualquer recurso, ordinário ou extraordinário”²⁵⁵.

Com a inclusão do art. 170-A no CTN, a vedação trazida por este artigo foi incluída na Lei n. 9.430/1996, com a alteração do *caput* do art. 74 pela Lei n.

²⁵² BRASIL. Lei n. 9.250/1995. “Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei n. 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subseqüentes”.

²⁵³ Em 1998, antes mesmo da edição do artigo 170-A do CTN, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula n. 212, que prevê que a compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar. Posteriormente, no ano de 2005, a redação desta súmula sofreu alterações passando a dispor: “A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória”.

²⁵⁴ BRASIL. Código de Processo Civil (2015). “Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso”.

²⁵⁵ DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 16. ed. Salvador: JusPodivm, 2021, p. 517.

10.637/2002²⁵⁶. Em um segundo momento, foi promulgada a Lei n. 11.051/2004, que alterou a redação do § 12 do art. 74 da Lei n. 9.430/1996²⁵⁷, passando a constar que a compensação decorrente de decisão judicial sem trânsito em julgado será considerada não declarada²⁵⁸.

Além disso, nos casos de tributos ou de contribuições administrados pela Receita Federal vinculados a demandas judiciais, sem trânsito em julgado da decisão que reconheceu a existência de crédito em favor do sujeito passivo da relação tributária, o art. 18 da Medida Provisória n. 135/2003, convertida na Lei n. 10.833/2003, prevê a possibilidade de lançamento de ofício de multa isolada pela autoridade competente, em razão da não homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo²⁵⁹. Diversamente, nesta mesma situação, quando da entrega da DCOMP, após a entrada em vigor da Lei n. 11.051/2004, a compensação é considerada não declarada. Por não ter havido a confissão de dívida, a autoridade competente deve constituir os créditos tributários que ainda não tenham sido lançados de ofício ou objeto de confissão e aplicar a multa prevista no art. 18 da Lei n. 10.833/2003²⁶⁰.

Parte majoritária da doutrina defende que este artigo não se aplica aos casos em que o crédito não decorrer de pagamento indevido, mas de incentivo legal (crédito-prêmio de IPI), ou quando a inconstitucionalidade do tributo haja sido declarada pelo STF em ADIN, e a legislação oponha obstáculos ilegítimos ao direito de

²⁵⁶ BRASIL. Lei n. 10.637/2002. “Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrada pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão”.

²⁵⁷ BRASIL. Lei n. 9.430/1996. “Art. 74 [...], § 12. Será declarada não declarada a compensação nas hipóteses: [...] II – em que o crédito [...] d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado”.

²⁵⁸ Regulamentando o art. 170-A do CTN, a Receita Federal emitiu diversas Instruções Normativas SRF: 210/02, 460/2004, 600/05 e Instruções Normativas RFB 900/08 e 1.300/12. Atualmente, a vedação à compensação antes do trânsito em julgado está prevista no artigo 99 da IN RFB n. 1.717/2017.

²⁵⁹ O CARF entende que nas hipóteses em que a compensação for considerada não declarada por ter o contribuinte compensado, antes do trânsito em julgado, crédito, próprio ou de terceiros, discutido em ação judicial, aplica-se a multa prevista no § 4º do artigo 18 da Lei n. 10.833/2003, a partir da redação dada pela Lei n. 11.051/2004.

²⁶⁰ PINHEIRO NETO, Luiz Mário Mamede. Compensação. Questionamentos apresentados à Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União. Arts. 74 da Lei n. 9.430/96, 170-A do CTN, 49 da Lei n. 10.637/2002, 17 e 18 da Lei n. 10.833/2003 e 4º e 25 da Lei n. 11.051/2004. Prazo Prescricional – Parecer PGFN/CDA/CAT 1499/2005. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 66, jan.-fev. 2006, p. 298-332.

compensação²⁶¹. No entanto, importante observar que o STJ firmou posicionamento contrário, entendendo que esta vedação se aplica inclusive às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo recolhido²⁶².

Também não se aplica ao aproveitamento de créditos por pagamentos indevidos efetuados antes do início de sua vigência, sob o rito dos recursos repetitivos²⁶³. A PGFN emitiu o Parecer PGFN/CRJ/N n. 1.828/2004 expressando o entendimento de que as homologações havidas antes da entrada em vigor da lei complementar por ela não são atingidas, uma vez que não há efeito retroativo.

Após apresentar-se um breve resumo traçando a evolução legislativa do instituto da compensação no direito tributário até a promulgação do art. 170-A do CTN, passa-se a analisar o objetivo do legislador ao incluir este artigo no CTN.

A Lei Complementar n. 104/2001 originou-se do Projeto de Lei Complementar n. 77/1999, de iniciativa do então Ministro da Fazenda Pedro Malan. Na justificativa, constou na Exposição de Motivos n. 820/1999 o seguinte texto: “O art. 170-A, proposto, veda a compensação de tributo objeto de contestação judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, de sorte que tal procedimento somente seja admitido quando o direito tornar-se líquido e certo”.

Ademais, durante as tratativas parlamentares, houve apresentação de requerimento de supressão do dispositivo. No entanto, a Comissão de Finanças e Tributação emitiu relatório no qual concluiu:

o dispositivo deve ser aprovado, a fim de evitar situações em que o contribuinte, beneficiado por decisão liminar ou de primeira instância, se autocompensa de débitos e créditos ainda pendentes de decisão judicial definitiva. Em consequência, fica rejeitada a emenda n. 14, supressiva desse dispositivo do Projeto.

Conforme se verifica da Exposição de Motivos, o legislador pretendeu impedir a compensação de tributos apenas nas hipóteses em que houver litigiosidade em torno da legalidade do direito creditório. Tanto na Exposição de Motivos quanto nas tratativas parlamentares, o legislador pretendeu impedir compensações fundadas em

²⁶¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário** – Constituição e Código Tributário Nacional. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 297.

²⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. REsp 116.703-9-DF, Rel. Min. Teori Zavascki, 1ª S., j. 25-8-2010.

²⁶³ Decisão proferida pela 1ª Seção do STJ, no Recurso Especial n. 1.164.452-MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, j. 25-08-2010, DJe 02-09-2010; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 629-630.

decisões ainda precárias e prolatadas em contexto em que não haja sedimentação jurisprudencial. Essa constatação fica evidente a partir da alusão ao “direito líquido e certo”, mencionado na Exposição de Motivos, e na expressão “ainda pendentes de decisão judicial definitiva”, invocada na tramitação do projeto de lei perante a Comissão de Finanças e Tributação.

A finalidade dessa norma proibitiva pode ser explicada pelo contexto social em que fora editada. Com a CF/1988, inúmeras foram as discussões tributárias submetidas à apreciação do Poder Judiciário. Embora a CF/1988 preveja um sistema de controle concentrado de constitucionalidade, a maior parte dessas discussões se deu em sede de controle difuso. Naquele contexto, os contribuintes obtinham decisões liminares autorizando a compensação e, apenas muitos anos depois, a jurisprudência dos tribunais superiores se consolidava em sentido favorável aos entes tributantes. Como as autoridades fiscais não dispunham de um controle fiscalizatório rígido, as compensações já realizadas dificultavam a cobrança dos débitos tributários compensados com base na decisão liminar, que posteriormente seria cassada²⁶⁴.

Examinando ainda o contexto em que foi editado o dispositivo, importante ressaltar que, em 2001, sequer existia um controle automatizado dos procedimentos compensatórios realizados pelo contribuinte. No plano federal, somente com a publicação da Medida Provisória n. 66/2002, convertida na Lei n. 10.637/2002, é que foi instituída a declaração de compensação com efeito de quitação imediata do débito compensado. Ademais, somente em 2003 é que a Receita Federal disponibilizou o sistema PER/DCOMP, que permitiu maior controle das atividades fiscalizatórias.

Portanto, depreende-se que dois eram os objetivos do legislador ao incluir o art. 170-A no CTN: a) impedir compensações fundadas em decisões precárias que poderiam colidir com o entendimento final a ser exarado pelos tribunais superiores. O propósito da norma, desse modo, estava circunscrito àquela realidade social subjacente, em que inexistia um sistema rígido de precedentes que, por vezes, levava à dispersão jurisprudencial, ocasionando dificuldades na fiscalização dos

²⁶⁴ A inclusão do art. 170-A o CTN teve como objetivo o aumento indireto da arrecadação tributária. É o que demonstra uma passagem do Parecer da Comissão de Finanças e Tributação, acostado ao Projeto de Lei Complementar n. 77/1999: “O projeto em análise, por tratar de normas gerais de Direito Tributário, não trará diretamente aumento ou diminuição da receita pública, mas, indiretamente, deverá produzir crescimento da arrecadação tributária em decorrência de aperfeiçoamentos e acréscimos propostos, que deverão provocar redução da evasão fiscal, atualmente existente, tanto sob a forma de elisão, quanto de sonegação de tributos”.

procedimentos compensatórios realizados pelo contribuinte e b) aumentar, indiretamente, a arrecadação tributária.

4.4 O art. 170-A do CTN e os princípios constitucionais da isonomia e da razoável duração do processo

O primeiro princípio constitucional que o art. 170-A do CTN claramente pode afrontar é o princípio da isonomia, nas situações em que o Poder Judiciário se manifesta definitivamente sobre determinada matéria, reconhecendo a inconstitucionalidade de um determinado tributo via controle concentrado de constitucionalidade. Isto porque, neste caso, os contribuintes que buscaram o reconhecimento de seu direito judicialmente terão a satisfação imediata do seu direito à compensação do indébito que encontrou obstáculo pelo art. 170-A do CTN, devendo aguardar até o trânsito em julgado de seu caso individual. Já os contribuintes que apenas aguardaram a manifestação definitiva do Poder Judiciário poderão adotar as providências necessárias para repetição do seu indébito, via declaração de compensação, nos termos do art. 74 da Lei n. 9.430/1996.

Neste caso, uma vez publicado o acórdão em recurso repetitivo/repercussão geral, por força dos arts. 927, III, parte final e 1.036 e seguintes, todos do CPC/2015, o direito à compensação declarado pelo Poder Judiciário afetará imediatamente somente o contribuinte inerte, aquele que não ajuizou ação judicial. Por sua vez, o contribuinte que movimentou o Poder Judiciário deverá aguardar o trânsito em julgado do seu caso concreto. Nesta situação, o contribuinte que pleiteou judicialmente o seu direito à compensação tributária além de ter que aguardar o trânsito em julgado da sua ação, será obrigado a realizar todo o procedimento de habilitação do crédito na Receita Federal do Brasil, uma vez que o indébito tributário decorreu de ação judicial.

Nas palavras de James Marins,

o novo art. 170-A conspira contra a isonomia ao penalizar o contribuinte que exerce seu constitucional direito de ação (art. 5º, *caput* e inciso XXXV da Constituição Federal), deixando-o em condição de desigualdade jurídica, sob o prisma do direito à compensação tributária, em relação ao contribuinte que não estiver litigando em juízo: penaliza o contribuinte por fatores que não estão sob controle como a demora na prestação da tutela jurisdicional²⁶⁵.

²⁶⁵ MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro** (administrativo e judicial) (atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73). 13. ed. São Paulo: Dialética, 2020, p. 373-374.

Uma segunda hipótese que representa claramente afronta ao princípio da isonomia é aquele caso em que há o julgamento de um recurso, sob o rito dos repetitivos, que tenha como matéria a compensação tributária, atraindo a aplicação do art. 170-A do CTN. Enquanto este caso foi julgado pelo tribunal superior, por ter sido afetado para julgamento, diversos outros processos sobre o mesmo tema foram sobrestados para aguardar o pronunciamento definitivo do STJ.

Na situação acima, se compararmos o contribuinte que foi parte do caso paradigma com os demais contribuintes que não tiveram seus casos afetados para julgamento pelo tribunal superior, há uma nítida afronta ao princípio da isonomia, pois o contribuinte integrante do paradigma já poderá efetuar a compensação dos seus créditos quase imediatamente, enquanto os demais deverão aguardar o trânsito em julgado de suas ações individuais, em razão do art. 170-A do CTN.

Ainda, segundo parte da doutrina, o art. 170-A do CTN fere o princípio da universalização da jurisdição e o princípio da independência e harmonia entre os Poderes.

Segundo Eduardo Domingos Bottallo,

este artigo 170-A do CTN, ao vedar a compensação de créditos tributários, antes do trânsito em julgado de decisão judicial que possa a vir a reconhecer tal direito, está, implicitamente mas de modo claro, voltando-se contra a faculdade, que cabe ao juiz no desempenho da função jurisdicional, de conceder antecipação de tutela, ou liminar, que permitam a implementação desta providência no curso da lide²⁶⁶.

Com a edição da Emenda Constitucional n. 45, foi incluído o inciso LXXVIII ao art. 5º, que rege: “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”. Reforçando esta garantia constitucional, foram instituídos: a súmula vinculante (art. 103-A da CF/1988), o requisito da repercussão geral em recurso extraordinário (§ 3º do art. 102 da CF/1988 e Lei n. 11.428/2006, que incluiu o art. 543-B ao CPC/1973), o rito específico para julgamento de recursos especiais repetitivos (Lei n. 11.672/2008 que incluiu o art. 543-C e todas as hipóteses de vinculação dos juízes e Tribunais, instituídos pelo art. 927 do CPC/2015).

²⁶⁶ BOTTALLO, Eduardo Domingos. A compensação tributária e o artigo 170-A do CTN. São Paulo: Dialética, 2001, p. 61-69. In: ROCHA, Valdir de Oliveira; BARRETO, Aires F. **Grandes questões atuais do direito tributário n. 5**. Ainda segundo Eduardo Bottallo, a norma prevista no art. 170-A do CTN é direcionada à autoridade fiscal e não ao juízo que analisa o caso concreto.

E é exatamente nos casos em que já há um entendimento firmado pelos tribunais superiores, sob o rito da repercussão geral ou repetitivos favorável aos contribuintes, que se faz necessário afastar a aplicação do art. 170-A do CTN, em prestígio à garantia da razoável duração do processo. Assim, havendo identidade fático-jurídica entre o acórdão paradigma e o caso concreto, no qual se pleiteia o reconhecimento do indébito e o direito à compensação, a publicação do acórdão paradigma já deve ser suficiente para afastar a exigência do art. 170-A do CTN²⁶⁷.

4.5 Entendimento jurisprudencial sobre a aplicabilidade do art. 170-A do CTN

Antes da aprovação do art. 170-A do CTN, vigorava o art. 77²⁶⁸ da Lei n. 9.430/1996, regulamentado pelo Decreto n. 2.326/1997²⁶⁹, os quais preveem que a

²⁶⁷ A Associação Brasileira de Advocacia Tributária (ABAT) publicou parecer defendendo a necessidade de que a interpretação do art. 170-A do CTN seja realizada em conformidade com a garantia fundamental da razoável duração do processo e com os mecanismos de uniformização das decisões em vigor: “Como dissemos na introdução, existe a necessidade de se interpretar o artigo 170-A do CTN em compasso (i) com as garantias fundamentais do cidadão à razoável duração do processo e à celeridade de sua tramitação e (ii) com os dispositivos do CPC editados para resguardar essas garantias fundamentais do cidadão. Se o artigo 170-A do CTN foi criado apenas para evitar a compensação quando não existe direito líquido e certo, então essa liquidez e certeza é amparada por decisões proferidas pelo STF em sede de repercussão geral, e/ou pelo STJ em sede de repetitivo – do contrário, ou os direitos garantidos pela EC 45/04 seriam letra morta, ou o artigo 170-A do CTN seria inconstitucional”.

²⁶⁸ BRASIL. Lei n. 9.430/1996. Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as hipóteses em que a administração tributária federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, possa: (Regulamento) I – abster-se de constituí-los; II – retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa; III – formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.

²⁶⁹ BRASIL. Decreto n. 2.326/1997. “Art. 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto. § 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia *ex tunc*, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial. § 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal. § 3º O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto. Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que: I – não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados; II – não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União; III – sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição; IV – sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal. Parágrafo único. Na hipótese de crédito

decisão definitiva firmada pelo STF que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em controle concentrado ou incidental, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal, afetando a liquidez e a certeza do crédito tributário, deve ser observada pela Administração Pública Federal direta e indireta, mediante autorização pelo Secretário da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, conforme os procedimentos estabelecidos pelo Decreto n. 2.346/1997²⁷⁰.

Em razão da existência destas previsões legislativas, mesmo após a promulgação da Lei Complementar n. 104/2001, o Poder Judiciário, em algumas situações, flexibilizou a aplicação do art. 170-A do CTN, em processos tributários cujo direito estava fundado em dispositivo declarado inconstitucional pelo STF. Após a declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998 pelo Supremo Tribunal Federal em 01-09-2006, alguns Tribunais Regionais Federais deixaram de aplicar o art. 170-A do CTN, sob o entendimento de que uma vez que o STF já tenha declarado a inconstitucionalidade da norma, não há que se falar em contestação judicial pendente²⁷¹.

Ainda, no caso da contribuição ao PIS, instituída pelos Decretos-lei n. 2.445/1988 e n. 2.449/1988, declarada inconstitucional pelo STF e com sua execução suspensa pelo Senado Federal em 1995, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região afastou a vedação do art. 170-A do CTN, uma vez que o tributo foi declarado inconstitucional em momento anterior à entrada em vigor do art. 170-A²⁷².

Em que pese a existência de alguns julgados proferidos pelos tribunais regionais flexibilizando a aplicação do art. 170-A do CTN, a Primeira Seção do STJ, por meio do regime de recursos repetitivos – Tema 346, fixou o entendimento que,

tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Art. 5º Nas causas em que a representação da União competir à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, havendo manifestação jurisprudencial reiterada e uniforme e decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em suas respectivas áreas de competência, fica o Procurador-Geral da Fazenda Nacional autorizado a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, as matérias em relação às quais é de ser dispensada a apresentação de recursos.

²⁷⁰ SILVA, Eduardo Correa da. **Compensação e o artigo 170-A do Código Tributário Nacional**. Interpretação à luz do sistema de precedentes judiciais trazido pelo Código de Processo Civil. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 54.

²⁷¹ BRASIL. TRF-1, Apelação n. 2006.37.00.003671-2/MA, Rel. Des. Federal Leomar Barros Amorim de Souza, Convocado Juiz Federal Roberto Carvalho Veloso, Oitava Turma, DJ p. 99, 14-11-2007; BRASIL. TRF-3, Apelação n. 2006.61.20.000835-6, Rel. Des. Federal Mairan Maia, Sexta Turma, DJF3 CJ, p. 479, 31-08-2009.

²⁷² BRASIL. TRF1, AC 2001.03.00.005707-6/AM, Rel. Des. Federal Maria do Carmo Cardoso, Oitava Turma, DJ 24-08-2007, p. 218.

para a compensação de tributo objeto de discussão judicial, aplica-se a vedação deste artigo mesmo na hipótese de indébitos tributários decorrentes de vício de inconstitucionalidade declarado pelo STF.

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 170-A DO CTN. REQUISITO DO TRÂNSITO EM JULGADO. APLICABILIDADE A HIPÓTESES DE INCONSTITUCIONALIDADE DO TRIBUTOS RECOLHIDO.

1. Nos termos do art. 170-A do CTN, “é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”, vedação que se aplica inclusive às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido.
2. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.
(REsp 1167039/DF, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, j. 25-08-2010, DJe 02-09-2010).

O STJ, ao julgar o Recurso Especial n. 1.164.452/MG, também sob o rito dos recursos repetitivos, manifestou o entendimento de que a vedação trazida pelo art. 170-A do CTN não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência deste artigo introduzido pela Lei Complementar n. 104/2001.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI APLICÁVEL. VEDAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN. INAPLICABILIDADE À DEMANDA ANTERIOR À LC 104/2001.

1. A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte. Precedentes.
2. Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização “antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”, conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001. Precedentes.
3. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.
(REsp. 1164452/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, j. 25-08-2010, DJe 02-09-2010).

Nos termos do voto do Ministro Relator Teori Zavascki²⁷³, o STJ entendeu que na hipótese de compensação de indébito tributário reconhecido judicialmente, é

²⁷³ “É a aplicação intertemporal de uma norma que veio dar tratamento especial a uma peculiar espécie de compensação: aquela que o crédito do contribuinte, a ser compensado, é objeto de controvérsia judicial. É a modalidade de compensação que se aplica o art. 170-A do CTN”.

vedada a sua utilização antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. No entanto, para o caso concreto em que a ação foi proposta em momento anterior à entrada em vigor do art. 170-A do CTN, foi afastada a sua aplicação.

Para os casos em que há decisão reconhecendo a existência de crédito do sujeito passivo para com a União, relativo a tributo ou contribuição administrada pela Receita Federal, como também a utilização deste crédito, antes do trânsito em julgado, na compensação de débitos relativos a tributos e contribuições também administrados pela RFB, afastando, expressamente a incidência do art. 170-A do CTN, a Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal (COSIT), por meio da Solução de Consulta Interna 10, de 11-03-2005, se pronunciou nos seguintes termos:

Conforme bem assevera a DISIT da SRRF06, não cabe à SRF e a seus servidores descumprir uma decisão judicial proferida por autoridade ou órgão competente da Justiça Federal, ainda que sob a alegação de que referida decisão contraria disposição literal de lei.

A recusa do Poder Executivo ao cumprimento de decisões em vigor proferidas pelo Poder Judiciário, ainda que provisórias, constitui ofensa ao princípio da harmonia e independência entre os Poderes da União previsto no art. 2º da CF/1988 (LGL\1988\3).

Num Estado Democrático de Direito tal qual a República Federativa do Brasil, eventual 'correção de erros' praticados pelas autoridades e órgãos do Poder Judiciário no exercício de sua função jurisdicional deve ser buscada pelo Poder Executivo pelos meios previstos em lei, jamais mediante a recusa no cumprimento da decisão judicial.

Há que se salientar, ademais, que o Brasil, a par do controle concentrado, adotou o critério difuso (ou jurisdição constitucional difusa) de controle de constitucionalidade das leis, segundo o qual todos os juízes podem negar a aplicação da lei ao caso concreto por considerá-la incompatível com a Constituição Federal (LGL\1988\3), daí a possibilidade de a autoridade ou órgão competente da Justiça Federal negar a aplicação do disposto no art. 170-A do CTN (LGL\1966\26) à compensação pleiteada pelo sujeito passivo.

Por tudo isso e em consonância com o entendimento esposado pela DISIT da SRRF06, as unidades da SRF devem admitir a compensação de crédito reconhecido por decisão judicial vigente, ainda que não transitada em julgado, quando referida decisão, além de ter reconhecido o crédito do sujeito passivo para com a União relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF, também reconheceu o direito à utilização do referido crédito, antes do trânsito em julgado da referida decisão, na compensação de débitos relativos aos tributos e contribuições administrados pelo órgão. A compensação, no entanto, é realizada sob condição resolutiva e deve ser revista se a decisão final da Justiça for diferente da decisão provisória.

Em suma, o entendimento da Receita Federal é de que ela deve dar cumprimento a decisões contrárias ao art. 170-A do CTN se e quando estas forem

expressas e inequívocas ao determinar que a compensação se faça antes do trânsito em julgado ou que a ela não se aplique o art. 170-A do CTN. Esta situação apenas se caracteriza em pronunciamentos jurisdicionais de eficácia imediata, ainda que condicionada ao futuro desenrolar do processo, como por exemplo, as liminares em mandado de segurança e as antecipações de tutela em ações ordinárias.

Na esfera administrativa, conforme já abordado, há um julgado tratando do tema, proferido pelo CARF, no qual mitigou-se a aplicação do art. 170-A do CTN, mencionando como um dos fundamentos, a igualdade entre os litigantes, nos casos de compensações realizadas antes do trânsito em julgado da ação individual, na qual se pleiteava o indevido alargamento da base de cálculo da COFINS, julgada inconstitucional pelo STF em repercussão geral do REXT n. 357.950:

[...] 23. Todos esses dispositivos aqui mencionados visam, em última análise, salvaguardar um tratamento conteudisticamente igualitário entre diferentes jurisdicionados que se encontrem em situações análogas e, por conseguinte, conferir a tais jurisdicionados segurança jurídica e justiça de índole material.

24. Diante de tudo o que fora até então exposto, resta claro que admitir como válido o pedido formulado pelo contribuinte, apesar de contrapor-se à literalidade da regra extraída do art. 170-A do CTN, prestigia todos aqueles valores jurídicos tutelados pelas próprias regras que aparentemente “fundamentariam” tal rejeição.

25. Não obstante, negar o pedido do contribuinte é, em última análise, forçá-lo a buscar seu direito pela via judicial, o que está em patente descompasso com um dos escopos da existência do processo administrativo fiscal, qual seja, evitar a judicialização de demandas tributárias, o que, no presente caso, inclusive, limitar-se-ia a uma exclusiva questão de forma, haja vista o disposto no já citado art. 2º, inciso V da Portaria PGFN n. 502/2016 [...].

4.6 A necessidade de uma redefinição do conteúdo normativo do art.170-A do CTN diante da sistemática dos precedentes e sua aplicação no regime de tutela do CPC/2015

Conforme destacado, o art. 170-A foi inserido no CTN tendo como principal objetivo impedir compensações fundadas em decisões precárias que poderiam colidir com o entendimento final a ser exarado pelos tribunais superiores, combatendo, conseqüentemente, o cenário de banalização de medidas liminares em matéria tributária existente àquela época, que autorizavam a compensação antes do trânsito em julgado da decisão de mérito.

Antes da inclusão desta vedação no CTN, os contribuintes ajuizavam suas demandas, elaborando pedidos liminares ou de antecipação de tutela, visando afastar os efeitos de lei que instituía ou majorava determinado tributo e, muitas vezes, já em sede liminar obtinham êxito e iniciavam os procedimentos necessários para a compensação dos valores recolhidos indevidamente ou a maior. Ocorre que, quando revogadas estas decisões provisórias, o sujeito passivo já havia realizado a compensação, provocando danos aos entes políticos, os quais além de não receberem o tributo no tempo devido, eram obrigados a iniciar os procedimentos de cobrança.

A partir das reformas processuais iniciadas com as Leis n. 11.418/2006 e n. 11.672/2008, que acrescentaram os arts. 543-B e 543-C ao CPC/1973 e, em especial, com a promulgação do CPC/2015, o legislador passou a demonstrar uma preocupação maior em garantir a isonomia na aplicação da lei, previsibilidade, segurança jurídica, confiança no Poder Judiciário, celeridade, eficiência e melhora na qualidade da prestação jurisdicional, instituindo um sistema de precedentes judiciais de observância obrigatória, previsto nos arts. 926 a 928. Isto porque, nas ações judiciais com situações fático-jurídicas semelhantes ao do precedente firmado pelo STJ ou STF, o CPC/2015, em seu art. 927, III, impõe aos juízes e tribunais a sua observância obrigatória.

Como os precedentes judiciais são vistos como meios antecipatórios do mérito, para as ações judiciais julgadas procedentes com fundamento em um precedente, não há razão para se aguardar o trânsito em julgado da ação para se aproveitar o benefício econômico dela decorrente. Diante disso, o presente estudo propõe uma nova definição ao conteúdo normativo do art. 170-A do CTN, tendo em vista a sistemática dos precedentes e sua aplicação no regime de tutela do CPC/2015, uma vez que a interpretação literal deste artigo não se mostra mais suficiente para construir o seu sentido normativo.

No capítulo 1, examinou-se que a norma é o resultado do processo interpretativo por meio do qual se busca atribuir sentidos aos textos legais. A interpretação jurídica pressupõe a valoração de diferentes significados e a adscrição de um deles ao texto legal, envolvendo atividades decisórias e criativas regidas por critérios e diretrizes que devem ser justificados. Assim, a atividade da interpretação exige coerência argumentativa, sob pena de tornar-se arbitrária.

Conforme analisamos, o intérprete pode trilhar diferentes caminhos para construir o sentido normativo e recorrer a diferentes métodos e teorias. Nessa perspectiva, verifica-se que a literalidade do dispositivo legal é o ponto de partida para o processo interpretativo. No entanto, a investigação do conteúdo normativo pressupõe a adoção de outros métodos que se complementam, como o lógico, o histórico, o sistemático, o teleológico ou o sociológico. Em suma, ao atribuir sentido aos textos legais, o intérprete deve considerar a coerência e a integridade do ordenamento jurídico, privilegiando a solução mais harmônica e congruente com o ordenamento jurídico.

Analisamos ainda que o contexto em que editado o dispositivo legal, embora não decisivo, é relevante para a construção do sentido normativo. O intérprete pode recorrer a argumentos históricos, genéticos ou sistemáticos, dentre outros, para propor a solução jurídica mais adequada a determinada situação fática em exame. Ademais, em determinadas situações, mesmo diante da literalidade de um dispositivo legal, é possível reconhecer exceções implícitas no enunciado normativo, sobretudo nos casos em que a aplicação do comando legal contrariar a intenção perseguida pelo legislador ou outros valores jurídicos relevantes. Em quaisquer cenários, o que se exige do intérprete é preservar a coerência e a integridade do ordenamento jurídico.

Pela interpretação literal do art. 170-A do CTN, seria possível conjecturar que, em quaisquer circunstâncias, esse dispositivo veda a concessão de tutela provisória que permita ao contribuinte compensar tributo antes do trânsito em julgado. No entanto, a própria literalidade do dispositivo sugere uma litigiosidade em torno do direito creditório, ao aludir à “contestação judicial pelo sujeito passivo”. Isso significa dizer, portanto, que mesmo sob a perspectiva estritamente literal, o legislador pretendeu impedir compensações fundadas em decisões precárias que poderiam ser objeto de revisão, constatação que ficou evidenciada a partir da reconstrução histórica do dispositivo legal e do contexto social em que editado.

Ocorre que a vedação à compensação prevista no art. 170-A do CTN foi editada em contexto distinto do atual. À época, a CF/1988 e a legislação processual não previam um rígido sistema de precedentes que vinculava os juízes de primeiro e segundo grau, ocasionando dispersão jurisprudencial. A vedação à compensação prevista nessa norma precisa ser compatibilizada com as inúmeras transformações ocorridas na ordem jurídica brasileira, sobretudo após a Emenda Constitucional n.

45/2004 e as sucessivas alterações na legislação processual, que levaram a uma paulatina valorização dos precedentes judiciais.

Evidentemente, em 2001, o legislador não havia como considerar as mudanças que ocorreriam na ordem jurídica, sobretudo a partir de 2006 e 2008, com a introdução da sistemática de repercussão geral e dos recursos repetitivos. Observa-se, assim, que após a edição da norma proibitiva à compensação, a legislação processual sofreu profundas modificações, passando a incorporar um regime de observância aos precedentes que se solidificou com o CPC/2015. O novo Código introduziu ainda um regime de tutela distinto daquele existente em 2001, além de impor aos juízes e tribunais o dever de aplicar ao caso concreto determinados precedentes de observância obrigatória. Ademais, quando promulgado o art. 170-A do CTN, tampouco o legislador conjecturou as mudanças que permitiriam o controle informatizado das obrigações acessórias apresentadas pelo contribuinte, inclusive no âmbito da compensação.

Com o CPC/2015, reforçou-se a ideia de prestigiar as decisões dos tribunais como fonte do direito, instituindo um amplo sistema de precedentes vinculantes, tendo como principal objetivo valorizar a uniformização de jurisprudência, oferecendo um tratamento equânime aos jurisdicionados com a observância aos precedentes consagrados pelos tribunais. Assim, após o julgamento, o entendimento firmado pelo STF e STJ deve ser aplicado pelos demais órgãos do Poder Judiciário aos processos que estavam suspensos.

Assim como o respeito aos precedentes e a obrigatoriedade de observar as orientações já firmadas pelas Cortes aumenta a previsibilidade do direito e antecipa as soluções que serão dadas pelos tribunais, há um fortalecimento da segurança jurídica, fazendo com que as partes consigam antever a norma que será aplicada ao caso concreto e qual será o resultado da demanda. Ou seja, os contribuintes passam a buscar o provimento judicial com maior certeza quanto ao teor da decisão que será dado ao seu caso concreto. Da mesma forma que, caso o posicionamento firmado no precedente seja desfavorável ao seu pleito, o desestimulará a mover o Poder Judiciário.

Diante deste cenário de valorização dos precedentes judiciais trazidos pelo CPC/2015 (art. 489, § 1º, V e VI e 926 e seguintes), é evidente que o acórdão proferido em recurso especial e extraordinário, sob o rito dos repetitivos, vincula todo o Poder Judiciário, levando à necessidade de afastar a aplicação do art. 170-A do CTN,

autorizando o início imediato dos procedimentos de compensação, sem a necessidade de se aguardar o trânsito em julgado da ação individual.

Ainda, além do sistema de precedentes judiciais, o CPC/2015, com o intuito de dar maior efetividade ao processo, trouxe a previsão de antecipação dos efeitos da sentença de mérito, por meio do regime das tutelas provisórias, prevista no art. 294 e seguintes. Segundo este artigo, a tutela provisória divide-se em tutela de urgência e de evidência, e em ambos os casos deve ficar demonstrada a probabilidade do direito, a qual deve ser compreendida como a perspectiva de êxito na pretensão principal, ou seja, a parte deve demonstrar que provavelmente será juridicamente vencedora em sua pretensão principal.

Nesta pesquisa, o que se defende é que quando a probabilidade do direito é comprovada pela aplicabilidade de um precedente do STJ ou STF, formado nos termos do art. 927 do CPC/2015, este direito é robusto o bastante para antecipar a decisão de mérito que será concedida na sentença e mantida por todas as decisões proferidas no curso do processo, ou seja, a decisão proferida em sede de tutela provisória será a mesma a ser proferida pela decisão terminativa transitada em julgado.

Apesar de na tutela de evidência estar previsto expressamente que o direito estará comprovado quando a questão tratada na demanda esteja em compasso com tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante, na concessão do provimento de urgência, a existência de precedentes julgados sob o rito dos repetitivos ou sumulados terá enorme influência na eventual concessão da tutela provisória. Isto porque, uma vez pacificada a matéria pelos tribunais superiores e, uma vez que o autor da lide comprove enquadrar-se na mesma situação do precedente, deverá ser aplicado o entendimento firmado no precedente. Sendo o precedente favorável ao autor, a probabilidade do êxito do provimento principal é alta, o que leva à concessão da tutela de urgência, a qual, provavelmente, não será reformada ao final da lide.

Assim, como na hipótese de concessão de tutela provisória, sendo ela de urgência ou evidência, fundada na aplicação de tese firmada em recurso repetitivo ou repercussão geral, não há controvérsias e dúvidas quanto ao direito creditório pleiteado no caso concreto. Como este entendimento será confirmado no momento da concessão do provimento final, não há razão para se aguardar o trânsito em julgado da ação, conforme prescreve o art. 170-A do CTN.

Isto porque, a partir do momento que decisões são proferidas pelo STJ em sede de repetitivo, ou pelo STF em sede de repercussão geral, a matéria em discussão deixa de ser controvertida, devendo o entendimento ser aplicado a casos substancialmente análogos. Fica pacificado o mérito da discussão – mesmo que as instâncias inferiores eventualmente profiram decisões divergentes daquelas proferidas pelo STJ e/ou STF, em última análise, deverá prevalecer o entendimento dessas Cortes.

Esta situação fática em exame, qual seja, em que o contribuinte obtém uma tutela provisória que apenas aplica um precedente de observância obrigatória, se diferencia de situações normais em que a tutela provisória concedida está fundada em interpretação ainda controvertida a respeito da legalidade do direito creditório. Conforme verificado, a intenção do legislador ao editar o art. 170-A do CTN foi coibir apenas a compensação em cenário de dissidências interpretativas a respeito do direito postulado pelo contribuinte, como comprova a interpretação histórica desse dispositivo legal.

Para além das significativas alterações na legislação processual com a inclusão do regime de precedentes e tutelas provisórias, a legislação que trata da compensação na esfera federal também sofreu alterações que permitiriam um maior controle informatizado, por parte do Fisco, das informações apresentadas pelo contribuinte.

As Medidas Provisórias n. 66/2002 (convertida na Lei n. 10.637/2002) e n. 135/2003 (convertida na Lei n. 10.833/2003) deram nova redação ao art. 74 da Lei n. 9.430/1996, possibilitando ao sujeito passivo apurar créditos relativos a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, utilizá-los na compensação de débitos próprios, relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele órgão, mediante declaração de compensação, apresentada pelo sujeito passivo. Esta alteração além de trazer a universalidade na compensação de tributos federais, instituiu a Declaração de Compensação (DCOMP), realizada pelo próprio contribuinte, tendo esta o efeito de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação pela autoridade administrativa competente.

Em seguida, será discorrido minuciosamente sobre cada uma das alterações na esfera infralegal, das quais destacam-se a Instrução Normativa – IN SRF 21, de 20-03-1997, alterada pela IN SRF 73, de 15-09-1997, que previu a apresentação, pelo contribuinte, do “Pedido de Compensação” (art. 12, § 3º), que poderia ser feito após o

ingresso do pedido de restituição (art. 12, § 4º), e a IN SRF 517, de 25-02-2005, que revogou a IN SRF 486, de 30-12-2004, e aprovou o Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação, versão 1.6 (PER/DCOMP 1.6), estabelecendo as hipóteses de sua utilização e definindo os procedimentos para habilitar créditos reconhecidos por decisão judicial transitada em julgado.

Como a compensação tributária é um procedimento realizado por conta e risco do contribuinte, nos termos do art. 74, *caput* e §§ 1º e 2º, da Lei n. 9.430/1996, ou seja, o sujeito passivo, unilateralmente, apura seu crédito e realiza o procedimento de compensação tributária, sem a necessidade de prévia anuência da autoridade administrativa – a qual tem o prazo de 5 anos para analisar e, eventualmente, considerar não declarados os valores compensados e aplicar a multa punitiva cabível – não há razão para se manter a exigência do art. 170-A do CTN.

O que se defende aqui é que, com a publicação do acórdão do recurso que deu origem ao precedente judicial, feito o devido cotejamento entre o caso individual e o acórdão paradigma, deve-se afastar a exigência do art. 170-A do CTN, permitindo que o contribuinte realize a compensação imediata do seu indébito reconhecido e seus débitos em aberto com a Receita Federal.

O art. 170-A do CTN foi editado sob um determinado contexto social que sofreu modificações decorrentes: (i) da própria capacidade do ente tributante de controlar as compensações realizadas pelos contribuintes, por meio de inúmeras obrigações acessórias que configuram inclusive instrumentos de confissão de dívida; e (ii) da legislação processual, que introduziu um sistema rígido de observância aos precedentes, permitindo que os jurisdicionados obtenham tutelas provisórias que apenas aplicam, ao caso concreto, um entendimento manifestado em precedente de observância obrigatória, isto é, uma interpretação preexistente e já realizada pelas Cortes que dispõem de competência constitucional para interpretar as normas constitucionais e infraconstitucionais.

Assim, como uma das funções do intérprete é reconstruir o significado do enunciado normativo para o momento em que a norma será aplicada ao caso concreto, não há dúvidas da necessidade de se redefinir o conteúdo normativo do art. 170-A do CTN diante da sistemática dos precedentes e sua aplicação no regime de tutela do CPC/2015, pelas razões que serão apresentadas a seguir.

A primeira delas é que a própria literalidade do art. 170-A do CTN sugere que a vedação à compensação está adstrita às hipóteses em que houver controvérsias interpretativas acerca da legalidade do direito creditório.

A segunda, sob uma perspectiva histórica e genética, é possível verificar que a teleologia foi impedir a realização de compensação fundada em decisões precárias que poderiam colidir com a posição jurisprudencial a ser sedimentada. Nessa perspectiva, ao tempo em que editado esse dispositivo, inexistia um rígido sistema de precedentes, ademais, as autoridades fazendárias não dispunham de tantos mecanismos para controlar os procedimentos compensatórios realizados pelo contribuinte.

A terceira razão é que, após a edição desse dispositivo legal, tanto a legislação processual quanto o regime de compensação sofreram profundas modificações, comparativamente ao cenário em que promulgado o art. 170-A do CTN.

A quarta razão diz respeito ao fato de que, com base em todas as premissas anteriores, é possível inferir que a compensação realizada antes do trânsito em julgado, fundada em uma tutela provisória que aplica um precedente de observância obrigatória, pode configurar uma exceção implícita nesse dispositivo proibitivo da compensação. Isso porque, tanto pela perspectiva teleológica quanto pelo cotejo com outras normas do ordenamento jurídico atualmente vigente, essa situação em muito se diferencia daquelas em que a legalidade do direito creditório ainda é controvertida.

Diante disso, após a fixação de um precedente em recurso repetitivo, o STJ ou o STF eliminam o campo de possíveis significados que poderiam ser atribuídos aos dispositivos legais que fundamentam o direito creditório do contribuinte. Isso significa dizer que nesta hipótese inexistente controvérsia interpretativa à legalidade do direito creditório, pressuposto para a aplicação do art. 170-A do CTN.

Assim, quando um juiz concede uma tutela provisória reconhecendo que o tema já foi objeto de pacificação jurisprudencial, o magistrado apenas estará solucionando a controvérsia com base na interpretação preexistente já realizada pelas Cortes Superiores que detêm legitimidade constitucional para interpretar as normas constitucionais e infraconstitucionais.

CONCLUSÃO

Ao longo deste estudo, buscou-se examinar as alterações ocorridas na legislação e na ordem jurídica como um todo e seus impactos sobre a vedação à compensação de créditos tributários antes do trânsito em julgado da decisão final. Mais especificamente, demonstrou-se que a ascendente valorização dos precedentes, consagrada com o CPC/2015 que repercutiu significativamente sobre o regime de tutelas provisórias, além do aumento do controle automatizado dos procedimentos compensatórios realizados pelo contribuinte refletiu diretamente no conteúdo normativo do art. 170-A do CTN.

Como a norma deve ser compreendida como o resultado do processo interpretativo por meio do qual se busca atribuir sentido aos textos legais, ao examinar o processo interpretativo percorrido pelo intérprete, foi verificado que a investigação do conteúdo normativo pressupõe a adoção de diferentes técnicas e métodos. Embora a literalidade do dispositivo seja o ponto legal do processo interpretativo, a interpretação jurídica não se exaure nos elementos textuais, sendo relevante, também, o contexto em que editada a norma e a sua correlação com as outras normas do ordenamento jurídico.

A interpretação do conteúdo normativo deve ser suportada por diferentes argumentos que devem ser reconduzidos para o ordenamento jurídico, os quais podem ser classificados e hierarquizados. Em determinadas situações, mesmo diante da literalidade de um dispositivo legal, é possível reconhecer exceções implícitas no enunciado normativo, sobretudo nos casos em que a aplicação do comando legal contrariar a intenção perseguida pelo legislador ou outros valores jurídicos relevantes. Em quaisquer cenários, o que se exige do intérprete é preservar a coerência e a integridade do ordenamento jurídico.

Com base nessas premissas, deve-se considerar a importância dos precedentes e a sua evolução no sistema judicial brasileiro, ou seja, a observância aos precedentes desempenha um importante papel para haver igualdade e segurança jurídica, em atendimento a esses princípios constitucionais.

Não por outra razão o legislador, ao longo das últimas décadas, atribuiu uma valorização cada vez mais ascendente ao papel dos precedentes no sistema processual brasileiro. As alterações legislativas resultaram na edição do CPC/2015,

que consolidou o regime de recursos repetitivos e previu uma série de mecanismos para viabilizar a sua aplicação pelas instâncias inferiores.

Ademais, o dever de observância aos precedentes foi expressamente positivado pelo CPC/2015, constringendo as instâncias inferiores a aplicarem os entendimentos já manifestados pelas Cortes Superiores. Em caso negativo, é cabível a reclamação ou a ação rescisória. Impôs-se, inclusive, o ônus de os julgadores enfrentarem os precedentes invocados pelas partes, demonstrando as razões para sua aplicação ou a distinção que justifica o seu afastamento no caso concreto.

Em suma, ao introduzir um rígido sistema de precedentes, prestigiou-se a segurança jurídica, permitindo que os jurisdicionados, mesmo no curso da ação, possam antever as possíveis soluções a serem dadas à controvérsia jurídica.

Assim, fundada na valorização aos precedentes e na duração razoável do processo, a nova legislação processual instituiu o regime de tutelas provisórias, modificadas substancialmente pelo CPC/2015, o qual possibilitou, inclusive, a concessão da tutela da evidência, independentemente dos riscos de danos concretos. Basta, para tanto, que a matéria em discussão já tenha sido sedimentada por meio de recursos repetitivos ou súmulas vinculantes, possibilitando que o jurisdicionado, desde o início da ação, seja tutelado pelo direito postulado.

A existência de um precedente dos Tribunais Superiores autoriza a concessão das tutelas provisórias de urgência ou da evidência, contribuindo para a efetividade do processo e para a solução mais rápida da controvérsia, pois a existência de precedente favorável dos tribunais superiores reforça o argumento da parte requerente de que a perspectiva de êxito no processo é alta.

A partir do momento que decisões são proferidas pelo STJ em sede de repetitivo, ou pelo STF em sede de repercussão geral, a matéria em discussão deixa de ser controvertida, devendo o entendimento ser aplicado a casos substancialmente análogos. Fica pacificado o mérito da discussão. Assim, mesmo que as instâncias inferiores eventualmente profiram decisões divergentes daquelas proferidas pelo STJ e/ou STF, em última análise, deverá prevalecer o entendimento dessas Cortes.

Apesar de os litígios tributários possuírem características específicas, a tutela provisória cabe em qualquer tipo de ação porque o CPC/2015, em seu Livro V da Parte Geral, permite, de forma abrangente, a concessão da tutela provisória de urgência em qualquer caso de perigo de dano ao direito ou de risco ao resultado útil do processo. A partir disto, em princípio, não há qualquer óbice à concessão da tutela

provisória (antecipada e de evidência) contra a Fazenda Pública no CPC/2015, o que leva a crer que os arts. 297 a 311 são plenamente aplicáveis quando a ré for a Fazenda Pública.

No caso de liminar concedida em mandado de segurança, o regime das tutelas provisórias é totalmente aplicável, uma vez que o próprio CPC/2015 viabiliza a aplicação supletiva do atual diploma processual aos procedimentos especiais judiciais, nos termos do art. 1.046, § 2º, do CPC/2015.

A par dessas modificações ocorridas na legislação processual, o regime de compensação também sofreu uma significativa mudança ao longo dos últimos anos. As autoridades fiscais passaram a dispor de inúmeras informações apresentadas pelo contribuinte que permitem maior controle dos procedimentos fiscalizatórios. Se no passado o aproveitamento de créditos fundado em decisões precárias comprometia a capacidade fiscalizatória, ao longo dos anos, a informatização das obrigações acessórias permitiu um controle efetivo dos créditos utilizados pelo contribuinte para liquidar as suas obrigações tributárias.

Na reconstrução do histórico do art. 170-A do CTN, verifica-se que a finalidade dessa norma proibitiva pode ser explicada pelo contexto social em que editada. Com a CF/1988, inúmeras foram as discussões tributárias submetidas à apreciação do Poder Judiciário.

Embora a CF/1988 preveja um sistema de controle concentrado de constitucionalidade, a maior parte dessas discussões se deu em sede de controle difuso. Naquele contexto, os contribuintes obtinham decisões liminares autorizando a compensação e, somente muitos anos depois, a jurisprudência dos tribunais superiores se consolidava em sentido favorável aos entes tributantes. Como as autoridades fiscais não dispunham de um controle fiscalizatório rígido, as compensações já realizadas dificultavam a cobrança dos débitos tributários compensados com base na decisão liminar, que posteriormente seria cassada.

Com base nessas premissas, o presente estudo concluiu que todas as alterações promovidas na legislação processual e nos procedimentos compensatórios repercutiram significativamente sobre o conteúdo normativo do art. 170-A do CTN.

Isso porque, com a rígida observância ao sistema de precedentes, somada aos inúmeros mecanismos de que dispõem as autoridades fazendárias para controlar as compensações realizadas, não mais subsistem as razões subjacentes que

justificaram a edição dessa norma proibitiva, neste contexto específico de aplicação de um precedente de observância obrigatória.

É importante destacar que a interpretação preconizada não se distancia da literalidade do dispositivo legal, o qual pressupõe uma litigiosidade em torno do direito creditório ao aludir à “contestação judicial pelo sujeito passivo”. Ainda que assim não fosse, verificou-se que a construção do sentido normativo envolve também a correlação do dispositivo legal com outras normas do ordenamento jurídico; portanto, são relevantes também as alterações ocorridas no contexto em que editado o enunciado normativo.

Quando da edição do art. 170-A, em 2001, o legislador não teria como prever as mudanças futuras na legislação processual, a valorização dos precedentes e a imposição do dever de observância pelas instâncias inferiores. Tampouco conjecturou que os procedimentos compensatórios também seriam alterados para permitir um maior controle dos créditos e dos débitos compensados.

Nesse cenário, as modificações realizadas na nova legislação processual, e em especial, no regime de tutelas provisórias, também repercutiu significativamente para dispersar controvérsia jurisprudencial que torna o direito creditório controvertido.

Assim, se o art. 170-A do CTN tem por finalidade vedar a compensação quando houver controvérsias interpretativas sobre a legalidade do direito creditório, isso não ocorre quando o contribuinte obtém uma tutela provisória que aplica um precedente de observância obrigatória.

Trata-se, pois, de uma exceção implícita no texto normativo, por envolver uma alteração no contexto fático da norma e por decorrência dos influxos da nova legislação processual e tributária, com o aprimoramento do controle dos procedimentos fiscalizatórios.

Essa interpretação é aquela que melhor se coaduna com os princípios da duração razoável do processo e com a efetividade da tutela jurisdicional, pois os julgadores poderão observar, no curso do processo, que o direito creditório deixou de ser controvertido em razão da posição já exarada pelas Cortes que dispõem de competência constitucional para a interpretação da legislação federal ou constitucional.

Sob essa perspectiva, não se revela proporcional ou razoável que seja aguardado o trânsito em julgado da decisão final, uma vez que, desde o início ou no curso do processo, o julgador poderá identificar que o tributo em discussão se

encontra eivado de ilegalidade ou inconstitucionalidade, aplicando o entendimento manifestado pelos tribunais superiores.

Pelo prisma tributário, a oneração do patrimônio do contribuinte com um tributo reconhecidamente ilegal ou inconstitucional viola o direito de propriedade. Assim, a concessão de tutela provisória que aplica um precedente de observância obrigatória, para permitir a compensação do crédito tributário em litígio, é medida necessária para corrigir o dano patrimonial ocasionado ao contribuinte em virtude da edição de um tributo à margem da lei ou da CF/1988.

O texto constitucional, ao disciplinar o sistema tributário nacional, impôs um rígido balizamento a ser observado pelos entes tributantes no exercício do poder de tributar. No mesmo sentido, a legalidade tributária impede a edição de tributos ao arrepio das leis, de maneira que a existência de um precedente de observância obrigatória reconhecendo a ilegalidade da cobrança não pode obstar o contribuinte de aproveitar-se de seu direito creditório legítimo, apenas em razão da pendência de desfecho do processo.

Destaca-se que o recurso repetitivo do STJ que reconheceu a aplicação do art. 170-A, do CTN, mesmo para hipóteses de tributo declarado inconstitucional, foi prolatado em 2010. Espera-se, assim, que a posição seja revisitada, à luz da nova legislação processual e diante das significativas modificações sucedidas nos procedimentos de compensação, as quais repercutiram significativamente sobre o conteúdo normativo da norma proibitiva em análise.

Assim, o presente estudo buscou contribuir para a redefinição da norma prevista no art. 170-A do CTN, com base na análise legislativa e jurisprudencial em torno da matéria, visto que a concessão de tutela provisória para autorizar a compensação pode representar medida de alívio de caixa aos contribuintes, além de contribuir para a efetividade e a celeridade da tutela jurisdicional.

REFERÊNCIAS

AARNIO, Aulis. **The rational as reasonable**. A treatise on legal justification. Dordrecht: Kluwer, 1987.

ALARCON, Pietro de Jesus Lora. **Reforma do Judiciário**. TAVARES, André Ramos; LENZA, Pedro (coord.). São Paulo: Método, 2005.

ALBUQUERQUE, Cíntia Daniela Bezerra de. A compensação do indébito tributário como direito subjetivo do contribuinte. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 41, nov.-dez. 2001.

ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica** – a teoria do discurso racional como teoria da fundamentação jurídica. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

ALEXY, Robert. Teoria da argumentação jurídica. São Paulo: Landy, 2001. *In*: TUCCI, José Rogério Cruz e. O STJ e a relevância dos precedentes judiciais como fenômeno da transformação do direito. **Revista do Advogado**, n. 141, abr. 2019.

ALEXY, Robert. **A theory of legal argumentation**: the theory of rational discourse as theory of legal justification. Tradução de Ruth Adler e Neil Maccormick. Oxford University Press: Oxford, 1989.

ALVIM, Eduardo Arruda. **Tutela provisória**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018.

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP, 2006.

ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *In*: **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, v. 19, mar. 2001. Disponível em: <http://www.seer.ufrgs.br/revfacdir/article/view/71526/40588>. Acesso em: 20 dez. 2020.

ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias** – um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. **Direito Tributário Atual**, v. 29, São Paulo: Dialética, 2013.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios** – da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BALKIN, Jack M. Understanding legal understanding: the legal subject and the problem of legal coherence. **Yale Law Journal** n. 103, 1993.
- BARIONI, Rodrigo; ALVIM, Teresa Arruda. Recursos repetitivos: tese jurídica e *ratio decidendi*. **Revista de Processo**, v. 296, out. 2019.
- BARROS, Flaviane de Magalhães. O modelo constitucional de processo penal: a necessidade de uma interpretação das reformas do processo penal a partir da Constituição. *In*: MACHADO, Felipe Daniel Amorim; OLIVEIRA, Marcelo Andrade Cattoni de (coord.) **Constituição e processo: a contribuição do processo para o constitucionalismo brasileiro**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.
- BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.
- BECHO, Renato Lopes. Precedentes e direito tributário: nova perspectiva da legalidade tributária. *In*: Racionalização do Direito Tributário. **XIV Congresso do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários**, 2017.
- BECHO, Renato Lopes; RIBEIRO, Diego Diniz. Precedentes do STF e cessação dos efeitos da coisa julgada: uma análise multidisciplinar. *In*: **Estudos Tributários e Aduaneiros do III Seminário CARF**. Brasília: Ministério da Fazenda. 2018.
- BEDAQUE, José Roberto dos Santos. **Tutela cautelar e tutela antecipada: tutelas sumárias e de urgência (tentativa de sistematização)**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BEZERRA NETO, Bianor Arruda. **O que define um julgamento e quais os limites do juiz?** São Paulo: Noeses, 2018.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. A compensação tributária e o artigo 170-A do CTN. São Paulo: Dialética, 2001, p. 61-69. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira; BARRETO, Aires F. **Grandes questões atuais do direito tributário n. 5**.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2009.
- BUENO, Cassio Scarpinella. **Manual de direito processual civil**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.
- BULYGIN, Eugenio. Los jueces ¿crean derecho? **Revista de Teoría y Filosofía del Derecho**, Doxa Isonomia, n. 18, abr. 2003.
- BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação das regras jurisprudenciais**. São Paulo: Noeses, 2012.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. **Estudos e pareceres de direito tributário**. São Paulo: RT, 1975.

CARRAZZA, Roque Antonio. Compensação do Finsocial com outros tributos. *In: Repertório de Jurisprudência e Doutrina sobre Processo Tributário*. ARRUDA ALVIM; ALVIM PINTO, Teresa Arruda [et al.] (coord.) São Paulo: RT, 1994.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

CASTRO, Danilo Monteiro de. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário via tutela de evidência. *In: Revista de Direito Contemporâneo*, v. 4, ano 2. São Paulo: RT, 2017.

COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação constitucional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso direito tributário brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

CROSS, Rupert; HARRIS, J. W. Precedent in english law. 4. ed. Oxford: Clarendon Press, 1991. *In: BARIONI, Rodrigo; ALVIM, Teresa Arruda*. Recursos repetitivos: tese judicial e *ratio decidendi*. **Revista de Processo**, v. 296, out. 2019.

CRUZ E TUCCI, José Rogério. **Garantias constitucionais do processo civil**. São Paulo: RT, 1999.

CRUZ E TUCCI, José Rogério. Duração razoável do processo. *In: JAYME, Fernando Gonzaga; FARIA, Juliana Cordeiro de; LAVAR, Maira Terra*. **Processo civil – novas tendências: homenagem ao Professor Humberto Theodoro Júnior**. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

CRUZ E TUCCI, José Rogério. O STJ e a relevância dos precedentes judiciais como fenômeno da transformação do direito. **Revista do advogado**, n. 141, abr. 2019.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. **Derrotabilidade de regras jurídicas e a segurança jurídica substancial**. Tese (Doutorado em Direito), Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2017.

DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 16. ed. Salvador: Juspodivm, 2021.

DUXBURY, Neil. **The nature and authority of precedent**. Cambridge: Cambridge University Press, 2008.

DWORKIN, Ronald. **Hard cases**. In: DWORKIN, Ronald **Taking rights seriously**. Cambridge: Belknap, 1977.

FERRARA, Francesco. **Interpretação e aplicação das leis**. 2. ed. Coimbra: Arménio Amadaor, 1963.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito – técnica, decisão, dominação**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

FINE, Toni M. O uso do precedente e o papel do princípio do *stare decisis* no sistema legal norte-americano. São Paulo, **Revista dos Tribunais**, v. 89, n. 782, p. 90-96, dez. 2000.

FUX, Luiz. Tutela de segurança e tutela de evidência. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 319-320. In: ALVIM, Eduardo Arruda. **Tutela provisória**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

FOLLONI, André. **Ciência do direito tributário no Brasil**: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2013.

GARCIA, Emerson. **Interpretação constitucional – a resolução das conflitualidades intrínsecas da norma constitucional**. São Paulo: Atlas, 2015.

GUASTINI, Riccardo. **Das fontes às normas**. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUASTINI, Riccardo. Il giudice e la legge. In: GUASTINI, Riccardo. **Lezioni di diritto costituzionale**. Torino: Giappichelli, 1995.

GUASTINI, Riccardo. **Interpretar y argumentar**. Trad. Silvina Álvarez Medina. Milano: Giuffrè, 2011.

GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes – a interpretação/aplicação do direito e os princípios**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

HERKENHOFF, João Batista. **Como aplicar o direito**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

JAYME, Fernando Gonzaga; FARIA, Juliana Cordeiro de; LAVAR, Maira Terra. **Processo civil** – novas tendências: homenagem ao Professor Humberto Theodoro Júnior. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

LAMY, Eduardo. **Tutela provisória**. São Paulo: Atlas, 2018.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. Tradução de José Lamego. 6. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2012.

LEAL, Victor Nunes. Passado e futuro da súmula do STF. Revista de direito administrativo n. 145, p. 1. *In*: MITIDIERO, Daniel. Precedentes, jurisprudência e súmulas no novo Código de Processo Civil brasileiro. **Revista de Processo**, v. 245, jul. 2015.

LUHMANN, Niklas. **Sistema jurídico y dogmatica juridica**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983.

MACCORMICK, Neil. Donogue vs. Stevenson and legal reasoning. *In*: BURNS, Peter; LYONS, Susan (org.). **Donogue vs. Stevenson and the modern law of negligence: the paisley papers**. Vancouver: University of British Columbia, 1991.

MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert. **Interpreting precedents: a comparative study**. Aldershot: Dartmouth, 1997.

MACCORMICK, Neil. **Legal reasoning and legal theory**. Clarendon Law Series, Oxford University Press: Oxford, 1978.

MACCORMICK, Neil. **Rhetoric and the rule of law**. Oxford University Press: Oxford, 2005.

MACCORMICK, Neil. The ethics of legalism. **Ratio Juris** n. 2, 1989.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Ética dos precedentes**. Justificativa do novo CPC. 3. ed. São Paulo: RT, 2018.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 5. ed. São Paulo: RT, 2016.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Tutela de urgência e tutela de evidência**. 3. ed. São Paulo: RT, 2019.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**: tutela dos direitos mediante procedimento comum. v. 2. 7. ed. São Paulo: RT, 2021.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Ação rescisória** – do juízo rescindente ao juízo rescisório. São Paulo: RT, 2017.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro** (administrativo e judicial) (atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73). 13. ed. São Paulo: Dialética, 2020.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 22. ed. São Paulo: Forense, 2020.

MELLO, Patrícia Perrone Campos; BARROSO, Luís Roberto. Trabalhando com uma nova lógica: a ascensão dos precedentes no direito brasileiro. **Revista da AGU**, Brasília-DF, v. 15, n. 3, jul.-set. 2016.

MELLO, Patrícia Perrone Campos. **Precedentes**: o desenvolvimento judicial do direito no constitucionalismo contemporâneo. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

MITIDIERO, Daniel. **Cortes Superiores e Cortes Supremas**: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente. 3. ed. São Paulo: RT, 2017.

MITIDIERO, Daniel. Precedentes, jurisprudência e súmulas no novo Código de Processo Civil Brasileiro. **Revista de Processo**, v. 245, jul. 2015.

MITIDIERO, Daniel. Fundamentação e precedente – dois discursos a partir da decisão judicial. **Revista de Processo**, n. 206. São Paulo: RT, 2012.

MOTTA, Otávio Verdi. **Justificação da decisão judicial**. A elaboração da motivação e a formação de precedente. São Paulo: RT, 2015.

MÜLLER, Friedrich. **Teoria estruturante do direito**. 2. ed. São Paulo: RT, 2009.

NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito**. 43. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

NEVES, Antônio Castanheira. Interpretação jurídica. **Digesta**, v. 2. Coimbra: Coimbra, 1995.

NÓBREGA, José Flóscolo da. **Introdução ao direito**. 8. ed. Rio de Janeiro: José Konfino, 2007.

OLIVEIRA, Pedro Miranda de; ANDERLE, Rene José. O sistema de precedentes no CPC projetado: engessamento do direito? **Revista de Processo**, v. 232, jun. 2014.

PECZENIK, Aleksander. **The basis of legal justification**. Lund: University Press, 1983.

PERELMAN, Chaïm. Justice, law and argument – **essays in moral and legal reasoning**. Netherlands: D. Reidel Publishing Company, 1980.

PINHEIRO NETO, Luiz Mário Mamede. Compensação. Questionamentos apresentados à Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União. Arts. 74 da Lei 9.430/96, 170-A do CTN, 49 da Lei 10.637/2002, 17 e 18 da Lei 10.833/2003 e 4º e 25 da Lei 11.051/2004. Prazo Prescricional – Parecer PGFN/CDA/CAT 1499/2005. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 66, jan.-fev. 2006.

RECASÉNS SICHES, Luis. **Introducción al estudio del derecho**. México: Porrúa, 1970.

SANTOS, Evaristo Aragão. Em torno do conceito e da formação do precedente judicial. *In*: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (coord.). **Direito jurisprudencial**. São Paulo: RT, 2012.

SCHAUER, Frederick. Is defeasibility an essential property of law? *In*: BELTRÁN, Jordi Ferrer; RATTI, Giovanni Battista (coord.). **The logic of legal requirements – essays on defeasibility**. Oxford: Oxford University Press, 2012.

SCHAUER, Frederick. **Playing by the rules**: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and life. Oxford: Clarendon Press, 1991.

SCHAUER, Frederick. Precedent. **Stanford Law Review**, v. 39, n. 3, fev. 1987.

SCHAUER, Frederick. **Thinking like a lawyer**: a new introduction to legal reasoning. Cambridge: Harvard University Press, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

SILVA, Eduardo Correa da. **Compensação e o artigo 170-A do Código Tributário Nacional**. Interpretação à luz do sistema de precedentes judiciais trazidos pelo Código de Processo Civil. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos fundamentais** – conteúdo essencial, restrições e eficácia. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

SOUZA, Artur César de. **Tutela provisória**: tutela de urgência e tutela de evidência. 2. ed. São Paulo: Almedina, 2017.

STRECK, Lenio Luiz. **Crítica hermenêutica do direito**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e decisão jurídica**. 4. ed. São Paulo: RT, 2014.

SUMMERS, Robert S. Precedent in the United States (New York State). Interpreting precedents: a comparative study. London: Dartmouth, 1997, p. 384. *In*: MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 5. ed. São Paulo: RT, 2016.

TALAMINI, Eduardo. Tutela de urgência no projeto de novo Código de Processo Civil: a estabilização da medida urgente e a monitorização do processo civil brasileiro. **Revista de Processo**, v. 209, 2012.

TARUFFO, Michelle. Precedente e giurisprudenza. **Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile**, 2007.

TARUFFO, Michelle. **La Corte di Cassazione e la legge**. Il vértice ambíguo – Saggi sulla cassazione civile. Bologna: Il Mulino, 1991.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de direito processual civil**. 61. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

TORRES, Ricardo Lobo; MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Interpretação e integração da lei tributária**. São Paulo: Dialética. Fortaleza: ICET, 2010.

WARAT, Luis Alberto. **O direito e a sua linguagem**. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995.

WRÓBLEWSKI, Jerzy. **Constitución y teoría general de la interpretación jurídica**. Madrid: Civitas, 2001.

WRÓBLEWSKI, Jerzy. **The judicial application of law**. Dordrecht: Kluwer, 1992.

YARSHELL, Flávio Luiz; ABDO, Helena. As questões não tão evidentes sobre a tutela de evidência. *In*: BUENO, Cassio Scarpinella; MEDEIROS NETO, Elias Marques de; OLIVEIRA NETO, Olavo de; OLIVEIRA, Patrícia Elias Cozzolino de; LUCON, Paulo Henrique dos Santos. **Tutela provisória no CPC: dos 20 anos de vigência do art. 273 do CPC/73 ao CPC/2015**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

Referências normativas

(Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT)

ABNT NBR 6023: 2018 – Informação e documentação – Referências – elaboração

ABNT NBR 6022:2018 – Informação e documentação – Artigo em publicação periódica técnica e/ou científica – Apresentação

ABNT NBR 6027: 2012 – Informação e documentação – Informação e documentação – Sumário – Apresentação

ABNT NBR 14724: 2011 – Informação e documentação – Trabalhos acadêmicos – Apresentação

ABNT NBR 15287: 2011 – Informação e documentação – Projetos de pesquisa – Apresentação

ABNT NBR 6034: 2005 – Informação e documentação – Índice – Apresentação

ABNT NBR 12225: 2004 – Informação e documentação – Lombada – Apresentação

ABNT NBR 6024: 2003 – Informação e documentação – Numeração progressiva das seções de um documento escrito – Apresentação

ABNT NBR 6028: 2003 – Informação e documentação – Resumo – Apresentação

ABNT NBR 10520: 2002 – Informação e documentação – Citações em documentos – Apresentação