

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
Programa de Pós-Graduação em Direito pertencente ao Núcleo de Pesquisa de Direito
Constitucional e Processual Tributário

ANA CRISTINA DE PAULO ASSUNÇÃO

**FIXAÇÃO DE TESES PELOS TRIBUNAIS SUPERIORES E SEU IMPACTO NOS
DIREITOS DO CONTRIBUINTE**

São Paulo
2023

ANA CRISTINA DE PAULO ASSUNÇÃO

**FIXAÇÃO DE TESES PELOS TRIBUNAIS SUPERIORES E SEU IMPACTO NOS
DIREITOS DO CONTRIBUINTE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em
Direito no Núcleo de Pesquisa de Direito Constitucional e
Processual Tributário da Pontifícia Universidade Católica, como
requisito para obtenção do título de mestre em Direito

Linha de Pesquisa: Efetividade do Direito

Orientadora: Prof^a. Dra. Regina Helena Costa

São Paulo

2023

Autorizo exclusivamente para fins acadêmicos e científicos a reprodução total ou parcial desta Dissertação de Mestrado por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos.

Assinatura _____

Data _____

e-mail _____



ANA CRISTINA DE PAULO ASSUNÇÃO

**FIXAÇÃO DE TESES PELOS TRIBUNAIS SUPERIORES E SEU IMPACTO NOS
DIREITOS DO CONTRIBUINTE**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como exigência para obtenção do título de mestre em Direito, área de concentração Efetividade do Direito

Aprovado em ____/____/____

Banca Examinadora:

Prof^a. Dra. Regina Helena Costa (orientadora)
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Prof. Cássio Scarpinella Bueno
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Prof^a Juliana Furtado da Costa Araújo
Fundação Getúlio Vargas de São Paulo

AGRADECIMENTOS

A todos com quem, inicialmente, estudei e trabalhei em Minas Gerais, em especial, a Professora (es) Misabel Derzi, Valter Lobato e André Mendes Moreira que me deram a oportunidade de conhecer o Direito Tributário e escolher este caminho para o qual me incentivaram com muita sabedoria e inspiração.

Aos profissionais com quem trabalhei em São Paulo que se tornaram amigos e muito presentes na minha vida.

Aos meus sócios, Gustavo Brigagão, Roberto Duque Estrada, Rodrigo Caserta e Eduardo Muniz pelo incentivo e apoio em meus estudos e na realização do Mestrado. Agradeço também a confiança e oportunidade imensurável de trabalhar e aprender, diariamente, com vocês, para além do direito tributário técnico – que dominam com precisão, também a excelência, postura, empenho, objetividade, comunicação e direcionamento para melhoria a cada instante. São exemplos de profissionais que admiro muito, referências e inspiração. Ao lado dos melhores é que se aprende e evolui. Tenho esta oportunidade diária e a dissertação de Mestrado é fruto da nossa convivência. Muito obrigada.

À família do escritório Brigagão, Duque Estrada Advogados pela troca diária e intensa de novas ideias que constroem os profissionais que somos hoje e seremos amanhã. A dissertação de Mestrado somente foi possível com o apoio, debates técnicos e incentivo de todos vocês do BDE Advogados que, além da amizade, me inspiram a aprofundar, estudar e compartilhar conhecimentos.

À minha orientadora, Regina Helena Costa que me orientou e me auxiliou a percorrer este caminho com sabedoria e dedicação. Inspiração para nós de sua imensa dedicação à academia, a esta aluna, mesmo diante de tantas outras funções e responsabilidades. Agradeço, imensamente, a oportunidade de ter realizado este trabalho conjuntamente com esta profissional a quem tanto admiramos em sua atuação no Direito Tributário.

Agradeço a todos os meus colegas da PUC-SP que estiveram ao meu lado neste trajeto que, definitivamente, não foi solitário – somente nos momentos próprios de foco e redação. Profissionais que admiro, que tornaram mais leve este processo e possível, por nos incentivarmos uns aos outros, dia após dia.

Agradeço a todos os Professores com quem tive a oportunidade de aprender, trocar ideias e evoluir neste período, inclusive, aos que me auxiliaram no aprimoramento do trabalho na Banca de Qualificação.

Agradeço aos meus amigos, que são meu apoio, minha alegria e que me incentivam a fazer diferente, mais e com muita coragem.

Agradeço à minha família, sem a qual não estaria aqui, em especial, minha avó Divina, que me auxiliou nos meus estudos desde menina. Minha família, meu porto seguro, minha base e minha fé!

À minha mãe, Beatriz, que sempre me incentivou nos meus projetos, mesmo com a vontade de estarmos sempre juntas.

À minha irmã, Luísa, que é exemplo, para mim, de coragem e dedicação, inclusive nos trabalhos acadêmicos.

A meu Pai, João Roberto e às minhas irmãs, Bárbara e Maria Tereza, pelo carinho e acolhimento de sempre.

Agradeço a Deus por todas as oportunidades que tive, pelas pessoas incríveis que conheci nesta caminhada, por minha saúde e sabedoria.

ASSUNÇÃO, Ana Cristina de Paulo. Fixação de Teses pelos Tribunais Superiores e seu Impacto nos Direitos do Contribuinte. 2023. 166 f. Dissertação (mestrado em Direito). Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2023.

RESUMO

O objetivo central do presente estudo é refletir sobre a uniformização da jurisprudência e o impacto das teses fixadas aos direitos do contribuinte nas atuações dos Poderes Executivo, Judiciário e Legislativo. A parte introdutória apresenta as fontes primárias do direito, quais sejam, os princípios e as regras que regulam as relações entre fisco e contribuinte e que compõem a base para os julgamentos dos Tribunais Superiores e para a formação dos precedentes. Na segunda parte, trata-se da inclusão dos precedentes como fonte do direito a partir da análise comparativa do sistema *civil law* e as experiências da *common law*. Na terceira parte, propõe-se descrever a evolução legislativa do sistema de precedentes e apresentar os conceitos que o compõe. Em seguida, a partir da análise de casos práticos, propõe-se uma classificação dos precedentes em seis categorias correlacionadas com o impacto de sua aplicação aos direitos do contribuinte. Após, identificam-se os reflexos da aplicação dos precedentes aos direitos do contribuinte em observância às atividades de lançamento, inscrição em dívida, atos das procuradorias e julgamentos nos órgãos administrativos e tribunais judiciais, inclusive, no que for correlacionado à modulação de efeitos e utilização da técnica do *distinguishing*. Por fim, descreve-se, exemplificativamente, o impacto dos precedentes no âmbito do Poder Legislativo. Convida-se o leitor, sustentado pelas proposições apresentadas, a refletir sobre os precedentes como instrumento processual para garantia dos direitos dos contribuintes e os impactos advindos de sua aplicação prática no decorrer destes oito anos de vigência do Novo Código de Processo Civil (NCPC).

Palavras-chave: Fixação de Teses; Tribunais Superiores; Direitos do Contribuinte.

ASSUNÇÃO, Ana Cristina de Paulo. Thesis Fixation by the Superior Courts and its Impact on the Taxpayer Rights. 2023. 166 f. Dissertation (master's in Law). Law Graduate Study Program. Pontifical Catholic University of São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2023.

ABSTRACT

The main objective of this study is to reflect on the standardization of jurisprudence and the impact of thesis established on taxpayers' rights in the actions of the Executive, Judiciary and Legislative Powers. The introductory part presents the primary sources of law, that is, the principles and rules that regulate the relationship between the tax authorities and the taxpayer which are the basis for the judgments of the Superior Courts and for the formation of precedents. The second part deals with the inclusion of precedents as a source of law based on the comparative analysis of the civil law system and the experiences of the common law. In the third part, it is proposed to describe the legislative evolution of the system of precedents and present the concepts that compose it. Then, based on analysis of practical cases, a classification of precedents is proposed in six categories correlated with the impact of their application on the taxpayer's rights. Afterwards, the reflections of the application of precedents to the taxpayer's rights are identified in activities of enrollment, debt registration, acts of tax audit and judgments in both administrative and judicial Courts, including, in what is correlated to the prospective effects and use of distinguishing technique. Finally, it describes the impact of precedents within the scope of the Legislative Power. The reader, supported by the propositions presented, is invited to reflect on the precedents as a procedural instrument to guarantee the taxpayer's rights and the impacts arising from its practical application during these eight years of the New Code of Civil Procedure (NCPC).

Keywords: Thesis Fixation; Superior Courts; Taxpayer Rights.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Dados de Casos Tributários da Suprema Corte dos Estados Unidos.....	34
Figura 2 - Fluxograma com a evolução legislativa do sistema de precedentes no Brasil.....	37
Figura 3 - Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro - INSPER e CNJ/2022...	49
Figura 4 - Categorias dos Precedentes.....	50
Figura 5 - Trajetória interpretativa de aplicação dos precedentes.....	72
Figura 6 – Roadmap.....	78
Figura 7 - Fluxograma com as alterações dos Projetos de Lei.....	146

LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Julgados da CSRF.....	85
Tabela 2 - Classificação da aplicação do precedente no CARF.....	88

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	12
2.	FONTES ORIGINÁRIAS DO DIREITO: OS PRINCÍPIOS E AS REGRAS COMO BASE PARA A PROTEÇÃO DOS DIREITOS DOS CONTRIBUINTE.....	17
2.1	Os Princípios e as Regras na Composição do Sistema de <i>Civil Law</i>	17
2.2	Normas Constitucionais de Proteção aos Direitos do Contribuinte: Observância Obrigatória na Formação e Aplicação dos Precedentes em Matéria Tributária	20
2.2.1	O princípio da segurança jurídica e da não obstância ao exercício dos direitos fundamentais via tributação	24
3	INTRODUÇÃO DOS PRECEDENTES COMO FONTE DO DIREITO: CONCEITO E EFEITO VINCULANTE.....	30
3.1	Os Precedentes no Sistema <i>Common Law</i> e a Distinção do Modelo Brasileiro	30
3.2	Conceito de Precedente, Efeito Vinculante e sua Inclusão como Fonte do Direito a Repercutir nos Direitos do Contribuinte.....	35
3.2.1	O conceito da <i>ratio decidendi</i> e sua distinção da tese fixada	38
3.2.2	A técnica do <i>distinguishing</i>	40
3.2.3	Os limites do <i>overruling</i> : incongruência social e inconsistência sistêmica	40
4	A FIXAÇÃO DE TESES TRIBUTÁRIAS PELOS TRIBUNAIS SUPERIORES – STF E STJ	42
4.1	A Fixação de Teses pelo STF	42
4.2	A Fixação de Teses pelo STJ.....	44
4.3	A Fixação de Teses no STF E No STJ com a Edição do Código de Processo Civil de 2015	45
5	PROPOSTA DE CLASSIFICAÇÃO DOS PRECEDENTES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES DE ACORDO COM O IMPACTO AOS DIREITOS DO CONTRIBUINTE.....	47
5.1	Critério Utilizado na Classificação dos Precedentes como Instrumento de Proteção aos Direitos do Contribuinte: Coerência e Proteção da Confiança.....	47
5.2	Categoria 1. Tese que Declara Inconstitucionalidade e a Edição das Súmulas Vinculantes nos Termos do Artigo 103-A da Constituição Federal.....	50
5.3	Categoria 2. Tese que Fixa Direito Processual. O Caso da Automática Exigência da Multa de 50% em Caso de não Homologação de Compensação	54
5.4	Categoria 3. Tese Relacionada a Precedente Anterior e Coerência do Sistema. A Inclusão do ICMS na Base de Cálculo da CPRB. Superação de Tese do STJ Para Adequar ao Tema 1.048 do STF	57
5.5	Categoria 4. Tese que Fixa Conceitos a Serem Aplicados aos Casos Concretos: os Critérios de Relevância e Essencialidade para o Creditamento do PIS E COFINS Insumos	60

5.6	Categoria 5. Tese que Analisa a Tributação nas Hipóteses em que as Normas não Conseguem Prever a Integralidade dos Dados Fáticos. O Caso das Novas Tecnologias.....	63
5.7	Categoria 6. Tese que Fixa Parâmetros Complementares a Precedente Anterior. A Isenção do Imposto de Renda sobre os Rendimentos de Portador de Moléstia Grave.....	65
5.8	Os Precedentes Obrigatórios como Instrumento para Assegurar a Segurança Jurídica e os Direitos Dos Contribuintes. Coerência e Proteção da Confiança.....	67
6	REFLEXOS DA APLICAÇÃO DOS PRECEDENTES PELO PODER EXECUTIVO. ATUAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA	71
6.1	A Praticabilidade e os Limites na Edição de Atos Normativos Interpretativos	71
6.1.1	Portaria 502/2006 da Procuradoria da Fazenda Nacional. Dispensa de contestação, interposição de recurso e desistência. Emissão de Parecer sobre os precedentes	72
6.1.2	Comunicado CAT do Estado de São Paulo e surgimento de novos conflitos na aplicação do precedente e o direito dos contribuintes aos pedidos de ressarcimento de ICMS	76
6.2	Aplicação dos Precedentes pela Fiscalização na Constituição do Crédito Tributário....	79
6.3	Aplicação dos Precedentes na Inscrição em Dívida Ativa	81
7	APLICAÇÃO DOS PRECEDENTES NOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS	84
7.1	Aplicação dos Precedentes pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) aos Tributos Federais.....	84
7.2	Aplicação dos Precedentes aos Tributos Estaduais Pelo Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo e Tribunais Estaduais de Minas Gerais e do Rio de Janeiro.....	91
8	IMPACTO DA APLICAÇÃO DOS PRECEDENTES PELO PODER JUDICIÁRIO ...	96
8.1	Suspensão dos Processos e Tutela de Urgência na Pendência de Julgamento de Recurso Repetitivo	96
8.2	As Decisões Monocráticas que Aplicam os Precedentes após a Fixação da Tese	97
8.3	Proteção aos Direitos do Contribuinte nas Práticas de Modulação de Efeitos e <i>Overruling</i> 100	
8.3.1	A utilização da técnica do <i>prospective overruling</i> no direito comparado	101
8.3.2	Evolução legislativa da modulação de efeitos aplicada aos precedentes	103
8.3.3	A Modulação de efeitos na prática. Os casos da incidência do ICMS ou ISS sobre as operações mistas realizadas por farmácias de manipulação e a necessidade de edição de lei complementar para cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS – DIFAL	107
8.3.4	Proteção aos direitos do contribuinte na prática do <i>Distinguishing</i>	111
9	APLICAÇÃO DAS NORMAS DE PROTEÇÃO AO CONTRIBUINTE NA FIXAÇÃO DE TESES TRIBUTÁRIAS.....	114
9.1	Dever de Observância das Normas de Proteção ao Contribuinte na Formação e Aplicação dos Precedentes em Matéria Tributária	114
9.2	O Impacto Do Precedente que Definiu pela Quebra Automática da Coisa Julgada nas Relações de Trato Continuado aos Direitos do Contribuinte	121

9.2.1	Relato dos fatos que antecederam o julgamento dos Temas 881 e 885 do STF. A coisa julgada individual validada pela Câmara Superior do CARF e pelo Tema Repetitivo 340 do STJ.....	121
9.2.2	As teses fixadas nos Temas 881 e 885 do STF e o impacto aos direitos do contribuinte. Necessária modulação de efeitos.....	125
10	IMPACTO DA APLICAÇÃO DOS PRECEDENTES NO PODER LEGISLATIVO	132
10.1	Edição de Novas Leis por Determinação do Precedente. Inconstitucionalidades Formais	132
10.2	Novos Projetos de Lei Sobre o Direito Material em Conflito	135
10.3	Projetos de Lei Para a Instituição de Parcelamento e Transação para Quitação de Passivos Tributários.....	138
10.4	Projetos de Lei de 2022 para Melhoria da Técnica Processual e seu Impacto aos Direitos do Contribuinte	141
	CONCLUSÃO.....	147
	REFERÊNCIAS	154

1. INTRODUÇÃO

Processo significa “método empregado para se fazer alguma coisa; maneira, procedimento”.¹ Faz parte das ciências exatas, médicas e humanas, aqui retratado como instrumento do direito processual que impacta o direito material dos contribuintes.

Processo em transformação. A litigiosidade gerou este movimento sob dois enfoques principais com reflexos diretos na seara tributária: (i) a utilização de métodos alternativos para solução de litígios, como a mediação, a transação tributária e aproximação das relações entre fisco e contribuinte e; (ii) no âmbito judicial, a uniformização da jurisprudência em nome de se garantir isonomia, praticidade e segurança jurídica.

No presente estudo, o foco será tratar da uniformização da jurisprudência e do impacto dos precedentes aos direitos do contribuinte, desde a constituição do crédito ao controle judicial, com sugestão de técnicas para utilização eficaz dos precedentes que é obrigação e responsabilidade não somente do julgador, como de todas as partes envolvidas no processo, incluindo os contribuintes e os representantes fiscais.

Nesta trajetória será enfatizado o aspecto tratado por Humberto Ávila sobre a determinabilidade do direito aqui aplicada aos precedentes vinculantes, exclusivamente, sobre o direito tributário e a jornada do contribuinte para garantir os seus direitos nas etapas de aplicação dos precedentes.

No presente ano de 2023, completam-se oito anos da publicação do Código de Processo Civil instituído pela Lei 13.105 de 16 de março de 2015. Um novo código para tempos atuais e para solução de desafios vivenciados na prática dos tribunais.

É visível o aumento dos casos julgados em demandas repetitivas nos Tribunais Superiores, alcançando 1.092 temas da repercussão geral, além dos diversos temas julgados no STJ² em sede de recurso repetitivo no âmbito tributário.

¹ MICHAELIS. **Dicionário da Língua Portuguesa**. Disponível em: <<https://michaelis.uol.com.br>> Acesso em 24/07/2022.

²BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Precedentes Qualificados** Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp Acesso em: 16/03/2023.

Os dados quantitativos que comprovam o impacto das ações tributárias constam do recente Anexo de Riscos Fiscais da LDO (Lei de Diretrizes Orçamentária) de 2023 que aponta, no âmbito do STF, aproximadamente, R\$ 1.412 bilhões³.

Diante da sistemática processual prevista no artigo 1.036 do Novo Código de Processo Civil (NCPC) e a própria natureza das demandas tributárias, que, em geral, atingem não somente as partes do litígio como também os demais contribuintes em situação equivalente, a tendência é que os precedentes se consolidem, ao longo dos anos, como fonte para solução de conflitos entre fisco-contribuinte.

O foco é a proteção aos direitos materiais e processuais dos contribuintes na aplicação destes precedentes. Pergunta-se: quais os avanços obtidos nestes anos? Quais os ajustes ainda necessários a serem realizados pelo aplicador do direito? Como se observa o desenvolver dos temas nos casos práticos? Sem dúvidas, novas respostas obtidas e novas perguntas a serem feitas.

Os direitos dos contribuintes estão assegurados na Constituição de 1988, que possui redação extensa e descritiva se comparada às de demais países, sendo garantia que estes sejam observados perante os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, sendo a Teoria dos Precedentes fruto dos direitos constitucionalmente assegurados.

Não se pretende analisar de modo destacado um único direito do contribuinte. O objetivo deste estudo é correlacionar a fixação das teses nos Tribunais Superiores e os reflexos advindos aos direitos do contribuinte, em especial, à segurança jurídica, previsibilidade e proteção da confiança.

Os contribuintes, pessoa física e jurídica, são acionados a contribuir com o pagamento dos tributos, nos dizeres de Regina Helena Costa (2022), relacionados aos fatos que a Constituição identificou como regras-matrizes de incidência tributária.

Diversos conflitos surgem, neste cenário, a partir das interpretações dos princípios e regras que regem as relações entre fisco e contribuinte e sua aplicação aos fatos que compõem as regras-matrizes.

³ BRASIL, Tesouro Nacional. **LDO 2023, Anexo II – Informações Complementares ao PLOA-2023 XXI – Atualização do Anexo de Riscos Fiscais**. Disponível em: <<https://sisweb.tesouro.gov.br>> Acesso em 26/09/2022.

Identificam-se quatro situações principais que acentuam estes conflitos: (i) inconstitucionalidade da norma; (ii) interpretação extensiva ou restritiva pelos operadores do direito; (iii) situações fáticas particulares que não se enquadram à previsão da norma e; (iv) novos fatos sociais, a exemplo, as novas tecnologias que surgem em momento posterior à edição da norma.

O surgimento destas situações é natural diante das mudanças contínuas nas atividades sociais. Lourival Vila Nova (1997, p. 247) ressalta como o sistema é dinâmico e que a partir de um núcleo essencial de conceitos fundamentais são construídos novos conceitos “para dar conta da riqueza inesgotável do real”.

O Poder Judiciário é um dos meios utilizados para a resolução destes diversos conflitos e para assegurar os direitos dos contribuintes que, por diversas vezes, são violados por tributação indevida que ultrapassa os limites constitucionais.

Os precedentes surgem como instrumento, técnica e método utilizado para assegurar estes direitos. Neste sentido e, no decorrer dos últimos anos, a legislação processual foi alterada para incluir os precedentes e a fixação de teses como forma de uniformizar a solução dos conflitos para que seja assegurado o mesmo resultado aos contribuintes em situação idêntica.

Os precedentes obrigatórios conferem, portanto, peso muito maior a uma única decisão que impacta a massa de contribuintes que serão subordinados à tese fixada. O impacto de sua aplicação aos direitos do contribuinte se multiplica e os efeitos ressoam desde a constituição do crédito até o controle judicial.

Parte deste procedimento consiste na observância obrigatória das teses fixadas pelos tribunais, como prevê o artigo 926, *caput* do NCPC: “Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la íntegra, estável e coerente” - uniformização prevista de forma expressa no atual código, e, há muito, reconhecida como imprescindível pela doutrina.

O Poder Legislativo possui, igualmente, papel fundamental nesta busca pela uniformização da jurisprudência ao aprovar novas leis para inserir as recentes modificações ao processo civil, dentre as quais, os julgamentos repetitivos e formação dos precedentes obrigatórios.

Reflexo do exposto foi a criação da Comissão de Juristas Tributários, no ano de 2022, para formular propostas legislativas para simplificar o processo administrativo, previdenciário e tributário nacional presidida pela Ministra Regina Helena Costa⁴.

O extenso estudo resultou na apresentação de oito anteprojeto de lei ao Senado com propostas de melhorias aos métodos de solução de litígios e que serão aqui tratados somente no que importa ao impacto da aplicação dos precedentes aos direitos do contribuinte nos dispositivos propostos pelos recentes Projetos de Lei (PL 2.483 e 2.488 e PLP 124 e 125). Os precedentes serão aqui analisados sob a ótica do seu impacto aos direitos do contribuinte, em especial, a segurança jurídica e proteção da confiança.

Na primeira parte do trabalho propõe-se refletir sobre as fontes primárias do direito, os princípios e as regras que regulam as relações entre fisco e contribuinte que são base para os julgamentos dos Tribunais Superiores e para a formação dos precedentes. No segundo momento, trata-se da inclusão dos precedentes como fonte do direito a partir da análise comparativa do sistema *civil law* e as experiências da *common law*.

Em seguida, propõe-se descrever a evolução legislativa do sistema de precedentes, desde os controles de constitucionalidade às alterações do NCPC, além de apresentar o conceito dos precedentes com efeito vinculante e seu impacto aos direitos do contribuinte.

Na quarta parte, a partir da análise de casos práticos, propõe-se uma classificação dos precedentes em seis categorias correlacionadas com o impacto de sua aplicação aos direitos do contribuinte.

Na quinta parte, expõem-se os reflexos das aplicações dos precedentes aos direitos do contribuinte desde a constituição do crédito tributário ao controle judicial posterior, que abrange a análise das atividades de lançamento, inscrição em dívida, atos das procuradorias e os impactos nos tribunais e órgãos administrativos.

O princípio da não obstância aos direitos fundamentais via tributação será correlacionado à modulação de efeitos e exposta a técnica do *distinguishing* como instrumento apto à proteção dos direitos dos contribuintes, se bem utilizado para tal finalidade.

⁴ AGÊNCIA SENADO. **Subcomissão de juristas debate modernização do processo administrativo na quarta.** Edição de 15/06/2022. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/06/15/subcomissao-de-juristas-debate-modernizacao-do-processo-administrativo-na-quarta>. Acesso em 29.06.2022.

Por fim, apresenta-se o impacto dos precedentes no âmbito do Poder Legislativo por meio de novas normas de direito material que surgem em decorrência dos precedentes, bem como novas normas direcionadas à melhoria do próprio processo, dentre as quais serão analisados os Projetos de Lei apresentados pela Comissão de Juristas Tributários no que se relaciona ao tema aqui tratado.

Convida-se o leitor, a partir das proposições apresentadas, a refletir sobre os precedentes como instrumento processual para garantia dos direitos dos contribuintes e os impactos advindos de sua aplicação prática no decorrer destes oito anos de Novo Código de Processo Civil (NCPC) vigente.

2. FONTES ORIGINÁRIAS DO DIREITO: OS PRINCÍPIOS E AS REGRAS COMO BASE PARA A PROTEÇÃO DOS DIREITOS DOS CONTRIBUINTE

Antes de adentrar a técnica dos precedentes e sua aplicação aos direitos do contribuinte, propõe-se, neste capítulo, compreender a evolução da matéria-prima do sistema jurídico que é utilizada na solução de conflitos de demandas tributárias para a formação e aplicação dos precedentes.

O direito é o conjunto de normas que regula os comportamentos sociais, dentre os quais a relação entre o fisco e o cidadão contribuinte. Segundo Canotilho (1996, p.243):

O direito compreende-se com um *meio de ordenação* racional e vinculativa de uma comunidade organizada e, para cumprir esta função ordenadora, o direito estabelece *regras e medidas*, prescreve *formas e procedimentos* e cria *instituições*.

A ideia de ordenação através do direito implica a conexão de *dimensões objetivas* (direito objetivo) com *dimensões subjectivas* (direitos subjetivos). As regras de direito estabelecem padrões de conduta ou comportamentos (direito objetivo), mas garantem também uma *distanciação* e *diferenciação* do indivíduo através do direito perante os poderes públicos, assegurando-lhes um estatuto subjectivo essencialmente constituído pelo catálogo de direitos, liberdades e garantias pessoais.

A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), o Decreto 4.657/1942, estabelece em seu artigo 4º que “quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”.

Assim, a lei, a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito passaram a compor as denominadas fontes originárias do direito.

2.1 Os Princípios e as Regras na Composição do Sistema de *Civil Law*

O sistema jurídico brasileiro se baseia, prioritariamente, nas leis postas e escritas que orientam e determinam os comportamentos dos cidadãos, nos dizeres de Tereza Arruda Alvim (2017, p.78): “O Brasil é um país de *civil law*, ou seja, daqueles em que o juiz decide com base na lei.”

A Constituição Federal de 1988 prevê, expressamente, no artigo 5º que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei e, assim, consagra o princípio da legalidade em nosso ordenamento jurídico.

Luiz Guilherme Marinoni (2019) compreende que o tradicional sistema de *civil law* passou por transformações a partir do controle de constitucionalidade das leis que devem se adequar aos preceitos constitucionais:

A lei passa a encontrar limite e contorno nos princípios constitucionais, o que significa que deixa de ter apenas legitimação formal, restando substancialmente amarrada aos direitos positivados na Constituição. A lei não mais vale por si, porém depende da sua adequação aos direitos fundamentais. Se antes era possível dizer que os direitos fundamentais eram circunscritos à lei, torna-se exato agora afirmar que as leis devem estar em conformidade com os direitos fundamentais. (MARINONI, 2019, p. 53-54)

Pode-se dizer que o sistema de *Civil Law* atual no Brasil aplica a lei das codificações, lei posta e positivada, em consonância ao texto Constitucional.

Canotilho (1996, p. 244) considera o sistema aberto composto pelo gênero norma: “um sistema de regras e de princípios, pois as normas do sistema tanto podem revelar-se sob a forma de princípios como sob a sua forma de regras” e complementa ao afirmar que os princípios possuem função argumentativa de demonstrar a *ratio legis* de uma disposição ou revelar normas não expressas por qualquer enunciado legislativo para possibilitar a integração e complementação do direito. O autor ainda conclui, ao citar Dworkin, que no processo de concretização constitucional há ênfase para a descoberta do direito constitucional e não sua invenção:

Longe disso: o processo de concretização constitucional assenta, em larga medida, nas densificações dos princípios e regras constitucionais feitas pelo legislador (concretização legislativa) e pelos órgãos de aplicação do direito, designadamente os tribunais (concretização judicial), a problemas concretos. (...) Como diz Dworkin, o “direito – e, desde logo, o direito constitucional – descobre-se, mas não se inventa. (CANOTILHO, 1996, p. 244)

Este aspecto é basilar no presente estudo para que os princípios e as regras sejam concretizados na formação e aplicação dos precedentes ao solucionar conflitos tributários.

Paulo de Barros Carvalho⁵ reconhece que os princípios são normas jurídicas e ressalta que são normas que introduzem valores ao ordenamento. Considera também a existência de sobreprincípios, assim considerados os que operam para a realização de outros “princípios” superiores da escala hierárquica, a exemplo, o princípio da segurança jurídica a garantir previsibilidade advinda da decisão proferida:

Na sentença de magistrado, que põe fim a uma controvérsia, seria absurdo figurarmos um juízo de probabilidade, em que o ato jurisdicional declarasse, como exemplifica Lourival Vilanova (“As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito” – Revista dos Tribunais, 1977, pág. 183), que A possivelmente deve reparar o dano causado por ato ilícito seu (CARVALHO, 1996, p. 55/143)

⁵CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre os princípios constitucionais tributários. **Revista de Direito Tributário**. 55/143.

Os desafios advindos da fixação de teses nos julgamentos dos Tribunais Superiores advêm da exigência deste grau de previsibilidade para que os precedentes sejam instrumentos aptos a garantir segurança jurídica. Ao definir uma temática de forma ampla, aplicável a diversos contribuintes, com maior razão, não se pode estar no campo da possibilidade sob pena de gerar inúmeros novos conflitos.

Humberto Ávila (2003) propõe a seguinte distinção entre os princípios e as regras e considera as regras como normas imediatamente descritivas e os princípios como normas imediatamente finalísticas:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção. (ÁVILA, 2003, p. 76)

O autor também ressalta a importância da interpretação das normas, o que é fundamental tanto para a fixação das teses, quanto para aplicação das próprias teses fixadas. Segundo ele:

A matéria bruta utilizada pelo intérprete – o texto normativo ou dispositivo – constitui uma mera possibilidade de Direito. A transformação dos textos normativos em normas jurídicas depende da construção de conteúdos de sentido pelo próprio intérprete.

Normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos. Daí se afirmar que os dispositivos se constituem no objeto da interpretação; e as normas, no seu resultado (ÁVILA, 2003, p. 24).

Parte da realização prática das mensagens normativas está expressa nos dizeres de Misabel Derzi (2009) que considera a escolha de soluções para os conflitos como criação da norma específica e determinada que, se alterada, gera nova norma que equivale a nova lei:

Se supervenientemente, o Poder Judiciário alterar o seu entendimento e muda a sua decisão, escolhendo uma outra solução (antes possível, em razão do leque de significados da cadeia de signos) cria nova norma, específica e determinada. Tal norma nova equivale a uma nova lei, pois a lei anterior, ainda vigente no sentido formal, tinha sido dotada de um só conteúdo, unívoco, pois o esvaziamento dos demais sentidos alternativos, por decisão do próprio Poder Judiciário. (DERZI, 2009, p. 587)

Assim, é a partir dos princípios, regras e sua interpretação que se alcança a norma específica da decisão judicial que irá compor os precedentes e fixar as teses das relações

tributárias onde se observa a mescla de todos os aspectos teóricos acima descritos no momento de formação dos precedentes, conjuntamente as normas específicas que asseguram os direitos do contribuinte a seguir retratadas.

2.2 Normas Constitucionais de Proteção aos Direitos do Contribuinte: Observância Obrigatória na Formação e Aplicação dos Precedentes em Matéria Tributária

O Brasil possui uma das Constituições mais extensas que descreve com minúcias as obrigações tributárias e delimita a atuação do poder legislativo infraconstitucional para, via Lei Complementar, nos termos do artigo 146, dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria tributária.

Roque Carrazza (2021) destaca a disciplina constitucional, inclusive os direitos fundamentais que os Entes Federativos têm a obrigação de observar no momento de estabelecer a tributação aos contribuintes para que estes não fiquem sujeitos à discricionariedade das pessoas políticas. Nesse contexto, reafirma-se que o texto constitucional já se apresenta como garantia de direito expresso para que os contribuintes possam exigir, inclusive do Estado, que o aplique no exercício de sua atividade arrecadatória. Acrescente-se que a formulação e aplicação dos precedentes devem seguir os preceitos constitucionais para assegurar os direitos dos contribuintes que, na prática, ainda necessita de pontos de melhoria que serão objeto de reflexão em análise aos casos práticos.

Ricardo Lobo Torres (2006) ressalta a importância da análise dos conceitos no espaço e tempo, aliada ao gozo de direitos no Estado Democrático de Direito do século XXI no qual a tributação excessiva se torna inconciliável com este modelo de Estado.

No intuito de afastar esta tributação excessiva, o sistema constitucional brasileiro prevê os direitos dos contribuintes em observância as limitações constitucionais ao poder de tributar. O ponto principal deste capítulo é tratar das categorias destas limitações, dentre as quais as imunidades e princípios que permeiam a formação, aplicação e interpretação dos precedentes pelos Tribunais judiciais e administrativos, demais órgãos administrativos e pelos próprios contribuintes.

Regina Helena Costa (2015) esclarece os conceitos e ressalta que há outras limitações ao poder de tributar, além das imunidades, como a própria repartição de competências entre as

pessoas políticas e os princípios constitucionais que revela como “componentes do chamado Estatuto do Contribuinte”:

Essas limitações entrelaçam-se. As imunidades e os princípios constitucionais tributários aproximam-se porquanto compõem o âmbito do exercício da competência tributária atribuída a cada pessoa política, fixada constitucionalmente. Estes, porque orientam o válido exercício da competência tributária; aquelas, porque demarcam a amplitude das normas atributivas de competência. (COSTA, 2015, p. 40-41)

Em relação ao conceito de imunidade, a autora ainda o define como:

(...) a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação. (COSTA, 2015, p. 58)

No texto constitucional encontram-se expressas as imunidades no artigo 150, inciso VI que veda à instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços da União, Estados e Municípios, a denominada imunidade recíproca, dos templos de qualquer culto, patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão e fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil.

Descritas as hipóteses de imunidade em que não há a incidência da tributação, passa-se aos princípios que possuem conteúdo axiológico e são normas limitadoras do poder de tributar essenciais para assegurar os direitos dos contribuintes na formação e aplicação dos precedentes.

Os princípios não devem ser analisados isoladamente, apesar de suas particularidades. O princípio da legalidade se conecta à anterioridade e irretroatividade para assegurar a segurança jurídica.

O que se sustenta a seguir é esta conexão e interligação dos princípios, com pontos de contato, para assegurar aos contribuintes que a tributação ou a alteração abrupta do precedente não impeça o exercício de seus direitos.

O art. 150, I da Carta Magna dispõe que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Alberto Xavier (1978, p.53) afirma que “o Direito Tributário é de todos os ramos do Direito aquele em que a segurança jurídica assume a sua maior intensidade possível e é por isso que nele o princípio da legalidade se configura como uma reserva absoluta de lei formal” e, assim, reforça a interligação dos princípios constitucionais.

Roque Carrazza (2019) ressalta que o tributo há de nascer diretamente da lei, não se admitindo, de forma alguma, a delegação ao Poder Executivo da faculdade de instituí-lo ou, mesmo, aumentá-lo. A lei deve indicar os elementos constitutivos da obrigação tributária, inclusive os quantitativos (base de cálculo e alíquota).

Já o princípio da igualdade está expresso no rol de direitos fundamentais genéricos do art. 5º, *caput*, da Constituição: “Todos são iguais perante a lei” e, especificamente, no artigo 150, II, ao tratar das limitações constitucionais ao poder de tributar para dispor que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Referido princípio assume protagonismo, conjuntamente, ao princípio da segurança jurídica para o movimento de formação dos precedentes e uniformização da jurisprudência para garantir tratamento igualitário aos contribuintes em situação equivalente e que acionarem os tribunais para a resolução de seus conflitos.

O artigo 145, §1º da CF/88 dispõe que: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.” Segundo Roque Carrazza (2015), o vínculo do princípio da igualdade deve ser observado para os impostos a partir das manifestações de riqueza e levando-se em conta a capacidade contributiva.

Paulo de Barros Carvalho (2018) conclui que o princípio da capacidade contributiva é realizado quando o legislador ao eleger os fatos de conteúdo econômico pressupõe que as pessoas que deles participam apresentem condições de colaborar com o Estado mediante parcelas de seu patrimônio.

Especificamente quanto ao princípio da anterioridade, Roque Carrazza (2015, p. 163) afirma que é corolário lógico do princípio da segurança jurídica: “visa evitar surpresas para o contribuinte, com a instituição ou a majoração de tributos no curso do exercício financeiro.”

Raciocínio similar deve ser utilizado na aplicação dos precedentes para que seja protegida a boa-fé e a confiança dos contribuintes e resguardada a anterioridade no caso de alteração de entendimento para possibilitar aos contribuintes a organização de suas atividades, como ocorre com novas leis que estabelecem aumento ou majoração de tributos, salvo as exceções.

Os princípios da anterioridade, anterioridade nonagesimal e irretroatividade devem ser analisados conjuntamente para permitir expor suas particularidades. Começamos do início. No texto constitucional, o princípio da anterioridade está previsto no art. 150, III, alínea “b”.

Sacha Coelho (2005) considera que o princípio da anterioridade predica que a lei eficaz deve ser sempre a que estiver em vigor, no último segundo do ano anterior ao ano em que se iniciarem os fatos geradores da obrigação tributária. O princípio da irretroatividade, por sua vez, está previsto no artigo 150, III, alínea “a” da Constituição e veda a aplicação da lei nova que instituiu ou majorou tributo a fato pretérito.

Os princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade possuem a respeitável e essencial função de garantir a segurança jurídica aos contribuintes, sendo unânime a doutrina nesse sentido. Sua aplicação é que permite ao contribuinte que não seja surpreendido, indevidamente, em suas atividades com a majoração imediata de sua carga tributária sem que lhe fosse permitido assimilar e organizar os negócios para atender ao novo cenário.

Derzi (2009) traz a aplicação deste princípio de irretroatividade das leis para as modificações jurisprudenciais que serão tratadas nos capítulos seguintes. A autora sustenta que os princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé objetiva devem ser colocados no mesmo plano, em constante interação: “Há interação, campo de superposição e limitações recíprocas. Todos estão cobertos pelo princípio da segurança jurídica. E, por sobre a segurança, vê-se o Estado de Direito, que responde, por sua vez, à Justiça” (DERZI, 2009, p. 603-604).

Estabelecida a base das limitações principiológicas da legalidade, igualdade, capacidade contributiva e anterioridade, é necessária a análise do princípio de vedação ao confisco. Nesse contexto, o confisco retrata a situação em que a carga tributária se torna demasiada excessiva e impacta diretamente nos direitos dos contribuintes.

Regina Helena da Costa (2022b, p. 14) define o confisco como “a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização” e ressalta que diante da grande proteção conferida ao direito de propriedade, o confisco é, portanto, medida de caráter sancionatório, sendo admitida apenas excepcionalmente.

Segundo Estevão Horvath (2002), a não-confiscatoriedade, prevista na Constituição, deve ser apreciada com os racionais de ponderação e razoabilidade, sendo que o conceito somente pode ser obtido mediante o exame de cada caso e ressalta que se deve procurar com a interpretação e aplicação do princípio “não permitir que a tributação acabe extrapolando seus fins constitucionalmente autorizados, terminando por atingir a propriedade indevidamente” (HORVATH, 2002, p. 47).

Por fim, Liziane Angelotti Meira e Celso de Barros Correia Neto (2012) propõem uma mudança de perspectiva para ir além da concepção da norma como limite ao poder do Estado para passar a considerá-la como verdadeiro direito. A proposta é de substituição da expressão “limitações constitucionais ao poder de tributar” por “direitos fundamentais dos contribuintes”.

A aplicação da concepção dos direitos do contribuinte aliada à original de limites ao poder do Estado se complementa para a defesa destes direitos na solução dos conflitos que tratam de temas e matérias de grande relevância que serão objeto de reflexão a partir dos casos práticos. Este é o arcabouço constitucional e ponto de partida para a análise proposta de aplicação dos precedentes que, de forma efetiva, assegure os direitos dos contribuintes e observe os limites impostos à atividade tributária.

Destacam-se, a seguir, os princípios da segurança jurídica e da não obstância ao exercício dos direitos fundamentais via tributação, que são basilares para que os precedentes sejam aplicados em observância aos preceitos constitucionais.

2.2.1 O princípio da segurança jurídica e da não obstância ao exercício dos direitos fundamentais via tributação

O princípio da segurança jurídica permeia todas as discussões anteriores e está entrelaçado aos demais princípios para garantir a proteção da confiança do contribuinte nas exigências advindas do Estado e na aplicação prática da teoria dos precedentes.

Tércio Sampaio Ferraz Jr. (1981) considera que a segurança é função de duas variáveis, a certeza e a igualdade, que são valores distintos, podendo ser complementares ou não.

Roque Carrazza (2015, p. 357-419) pontua que a segurança jurídica exige que os contribuintes tenham condições de antecipar objetivamente seus direitos e deveres tributários e conclui que “todos os princípios constitucionais tributários entroncam-se e interpenetram-se, sendo impossível obedecer a um, sem obedecer aos demais”.

Quando se questiona qual a base constitucional dos precedentes, a resposta é a segurança jurídica que se pretende obter com a aplicação das normas (elemento jurídico) aos fatos do caso concreto (elemento fático) para a solução dos conflitos e para que o contribuinte possa se organizar e planejar sua atividade econômica com previsibilidade.

Os precedentes surgiram diante da necessidade de orientação uniforme na solução dos conflitos, como bem sumarizado por Alvim (2017, p.78):

A preocupação com as decisões conflitantes dos tribunais superiores e, por conseguinte, dos demais órgãos do Judiciário extrapolou a academia e atingiu o próprio operador do direito, por três razões: a) o fenômeno passou a ser excessivamente frequente, somado a muitas bruscas mudanças de “opinião” dos tribunais; b) muitas dessas decisões conflitantes são proferidas para resolver controvérsias que envolvem **questões de massa**. Nesse caso, a ofensa à isonomia é mais gritante e, portanto, intolerável; c) passou a ser escancaradamente visível o fato de que os princípios da legalidade e da isonomia ficam inteiramente comprometidos, e a necessidade de que haja segurança jurídica e certa dose saudável de previsibilidade tornam-se irrealizáveis no plano empírico, nesse contexto.

Todo movimento para a formação dos precedentes e sua valorização decorre deste cenário anterior, também retratado por Juliana Furtado Costa Araújo (2015) ao reconhecer que a crise estabelecida não seria apenas de quantidade e sim de qualidade das decisões que foram objetos de críticas por não apresentarem a clareza necessária para sua aplicação aos casos concretos, além da ausência de uniformização dos julgados em afronta aos princípios da segurança jurídica e isonomia.

Apesar dos novos desafios, não há dúvidas de que o cenário anterior em que eram proferidas decisões distintas para situações equivalentes se caracterizava como clara afronta à Carta Magna e aos princípios da isonomia e segurança jurídica em violação direta aos direitos

do contribuinte, que teria seu pleito deferido ou indeferido a depender, exclusivamente, de posicionamentos unilaterais.

Pode-se dizer que a segurança jurídica é a chave mestra que deu origem e orienta a aplicação dos precedentes e que deve ser direcionada à proteção do direito dos contribuintes, sob pena de, na prática, ferir o próprio princípio da segurança jurídica.

Isto ocorre quando há decisões conflitantes, incoerentes e que não observam as normas constitucionais e infraconstitucionais acima descritas para a proteção dos contribuintes que coloca em risco todo o sistema estruturado e organizado para que se possa, ao mesmo tempo, solucionar conflitos em observância aos preceitos constitucionais.

As normas que regulam as situações fáticas das atividades econômicas são formuladas para trazer segurança e previsibilidade na atuação dos contribuintes, e, do mesmo modo, os precedentes ao fixarem orientação direcionada e de observância obrigatória têm que ter como foco central a garantia da segurança jurídica.

Em termos práticos, observa-se que contratos de compra e venda e prestações de serviço, por exemplo, são regulados considerando todos os aspectos tributários envolvidos que impactam diretamente em negociações e preço durante anos. Qualquer alteração imediata e não previsível para o contribuinte gera impacto significativo, por vezes, inviabilizando a própria atividade econômica.

Nesse sentido, colhe-se dos julgados do STJ apontamentos sobre a segurança jurídica como fundamento da atividade jurisdicional dos Tribunais Superiores:

(VOTO VENCIDO) (MIN. REGINA HELENA COSTA)

[...] a impossibilidade de se afastar os efeitos vinculantes do RE n. 574.706/PR, porquanto a mesma fenomenologia envolvida na perquirição do limite conceitual de receita bruta considerada pelo Supremo Tribunal Federal para as contribuições PIS/COFINS revela-se aplicável à matéria ora em debate, especialmente porque o sistema jurídico-tributário não pode conviver com distintas acepções de receita, afrontando o sobreprincípio da segurança jurídica.

(REsp n. 1.767.631/SC, relatora Ministra Regina Helena Costa, relator para acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 10/5/2023, DJe de 1/6/2023.)⁶

⁶BRASIL, STJ. Recurso Especial 1.767.631/SC. DJE 01/06/2023. Disponível em:< <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>> Acesso em 18/06/2023.

Outra situação em que a segurança jurídica é avaliada ocorre quando o contribuinte de boa-fé seguiu precedente anterior e entendimento consolidado dos Tribunais Superiores que, posteriormente, alteraram seu posicionamento.

O contribuinte que observou o entendimento anterior não pode agora ser penalizado por observar precedente – o que resulta na necessidade de modulação de efeitos dos julgados para também preservar a segurança jurídica:

23. Assim, não se configura a necessidade de modulação dos efeitos do julgado, tendo em vista que tal instituto visa a assegurar a efetivação do princípio da segurança jurídica, impedindo que o jurisdicionado de boa-fé seja prejudicado por seguir entendimento dominante que terminou sendo superado em momento posterior, o que, como se vê claramente, não ocorreu no caso concreto.

(REsp n. 1.850.512/SP, relator Ministro Og Fernandes, Corte Especial, julgado em 16/3/2022, DJe de 31/5/2022.)

(VOTO VENCIDO) (MIN. NANCY ANDRIGHI)

É evidente que a superação das regras gerais pela exceção implícita deve ser objeto de fundamentação condizente com a sua excepcional necessidade, a fim de que se demonstre a obrigatoriedade de não ser seguida, sob pena de erosão do sistema de regras e de grave insegurança jurídica.

(REsp n. 1.877.883/SP, relator Ministro Og Fernandes, Corte Especial, julgado em 16/3/2022, DJe de 31/5/2022.)

A segurança jurídica também é fundamento para que a alteração de teses e ajustes para se manter a isonomia como ocorreu no caso de incidência do IPI sobre veículos importado para uso próprio:

Diante dos princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia, faz-se necessária a modificação da tese adotada no julgamento do presente recurso, julgado sob o rito dos recursos especiais repetitivos, Tema n. 695/STJ, consagrado na não incidência de IPI sobre a importação de veículo por pessoa física para uso próprio. (REsp n. 1.396.488/SC, relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Seção, julgado em 25/9/2019, DJe de 30/9/2019)

Considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia, deve ser revisto o entendimento firmado, pelo julgamento, sob o rito dos repetitivos, do REsp n. 1.112.748/TO - Tema 157, de forma a adequá-lo ao entendimento externado pela Suprema Corte, o qual tem considerado o parâmetro fixado nas Portarias n. 75 e 130/MF - R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) para aplicação do princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho.

(REsp n. 1.709.029/MG, relator Ministro Sebastião Reis Júnior, Terceira Seção, julgado em 28/2/2018, DJe de 4/4/2018)

Como se observa, a segurança jurídica é fonte de argumentação para diversas decisões. Nesse contexto, é importante ressaltar que a segurança jurídica deve ser utilizada para a

proteção dos preceitos constitucionais e assegurar o direito dos contribuintes e não para justificar insegurança jurídica por sua incorreta inaplicabilidade.

Em julgado do STF de 2016, a base doutrinária que estabelece esta correlação direta e próxima dos precedentes à segurança jurídica foi citada em julgado da Corte Suprema a corroborar todo o aqui exposto e que se requer seja, devidamente, aplicado na prática dos Tribunais:

3. O papel de Corte de Vértice do Supremo Tribunal Federal impõe-lhe dar unidade ao direito e estabilidade aos seus precedentes. 4. Conclusão corroborada pelo Novo Código de Processo Civil, especialmente em seu artigo 926, que ratifica a adoção – por nosso sistema – da regra do stare decisis, que “densifica a segurança jurídica e promove a liberdade e a igualdade em uma ordem jurídica que se serve de uma perspectiva lógico-argumentativa da interpretação”. (MITIDIERO, Daniel. Precedentes: da persuasão à vinculação. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016). 5. A vinculação vertical e horizontal decorrente do stare decisis relaciona-se umbilicalmente à segurança jurídica, que “impõe imediatamente a imprescindibilidade de o direito ser cognoscível, estável, confiável e efetivo, mediante a formação e o respeito aos precedentes como meio geral para obtenção da tutela dos direitos”. (MITIDIERO, Daniel. Cortes superiores e cortes supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente. São Paulo: Revista do Tribunais, 2013). 6. Igualmente, a regra do stare decisis ou da vinculação aos precedentes judiciais “é uma decorrência do próprio princípio da igualdade: onde existirem as mesmas razões, devem ser proferidas as mesmas decisões, salvo se houver uma justificativa para a mudança de orientação, a ser devidamente objeto de mais severa fundamentação. Daí se dizer que os precedentes possuem uma força presumida ou subsidiária.” (ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiro, 2011). 7. Nessa perspectiva, a superação total de precedente da Suprema Corte depende de demonstração de circunstâncias (fáticas e jurídicas) que indiquem que a continuidade de sua aplicação implicam ou implicarão inconstitucionalidade. 8. A inocorrência desses fatores conduz, inexoravelmente, à manutenção do precedente já firmado.

(RE 655265, Relator(a): LUIZ FUX, Relator(a) p/ Acórdão: EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 13/04/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO. PUBLIC 05-08-2016)

Regina Helena Costa (2011) esclarece que a aproximação entre segurança jurídica e jurisprudência se manifesta mediante três ideias: estabilidade, irretroatividade e uniformidade:

(...) Estabilidade, na hipótese, significa que a jurisprudência deve sinalizar aquilo que será o entendimento a vigorar para o futuro, constituindo um indicativo dos comportamentos que devem ser adotados, que serão considerados legítimos. O objetivo é evitar oscilações, especialmente as abruptas, na orientação adotada pelos órgãos jurisdicionais.

A irretroatividade, nesse contexto, e em homenagem ao princípio geral hospedado no art. 5º, XXXVI, CR, significa que não somente a lei não pode prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, mas também os atos decorrentes de sua aplicação, como é o caso das decisões judiciais. (...)

Uniformização, indubitavelmente, remete à isonomia, à preocupação de tratar igualmente aqueles que se situam em situação equivalente. Entende-se que a solução

uniforme é a solução isonômica, traduzindo o tratamento justo (COSTA, 2011, p. 2.926-2.927).

Somado a todos os aspectos expostos, Costa (2006) ainda traz o conceito do princípio implícito da não-obstância ao exercício dos direitos fundamentais por via da tributação para reforçar que, se a própria Constituição ampara os direitos, estes não podem ser violados pelo exercício da tributação desvirtuada. Nos seus dizeres “A atividade do Estado deve conviver harmonicamente com os direitos fundamentais, não podendo conduzir, indiretamente, à indevida restrição ou inviabilização de seu exercício” (COSTA, 2006, p. 87).

Aplicado o princípio aos precedentes obrigatórios faz-se imprescindível que o conteúdo da norma objeto da interpretação dos Tribunais Superiores seja formulado e aplicado em atenção ao princípio para evitar que, por uso indevido da técnica dos precedentes, em especial, a modulação de seus efeitos, seja atribuída indevida tributação aos contribuintes.

Derzi (2009) acresce o pressuposto de que a proteção da confiança e a boa-fé são princípios constitucionais deduzidos da segurança jurídica e que são aplicados em interação um com o outro, sendo de extrema importância na formação e aplicação dos precedentes direcionados a assegurar o direito dos contribuintes. A autora complementa com o esclarecimento de que esses princípios possuem aplicação unilateral, em favor do contribuinte: “O princípio da proteção da confiança e da irretroatividade são princípios e direitos fundamentais individuais, que somente o privado pode reivindicar, em contraposição à Administração Pública, ao Poder Legislativo e ao Poder Judiciário” (DERZI, 2009, p. 602-604).

Humberto Ávila (2021) traz a perspectiva de garantia da segurança jurídica pelas três esferas de Poder: o Legislativo, Executivo e o Judiciário; e destaca os deveres que devem ser cumpridos para preservar a segurança jurídica. Segundo o autor, o Poder Legislativo possui “o dever de determinabilidade das hipóteses de incidência, a proibição de restrição de direitos adquiridos, de atos jurídicos perfeitos ou de coisas julgadas, a proibição de legislação retroativa que atinja a confiança legítima, a obrigação de instituição de regras de transição” (ÁVILA, 2021, p. 176-177).

O Poder Executivo não poderá revogar ou anular atos anteriores com base nos quais o contribuinte tenha praticado atos de disposição e ao Poder Judiciário - que é foco deste trabalho são bem pontuados os deveres, por Ávila (2021, p. 176-178), para assegurar a segurança jurídica que serão analisados nos casos práticos: “(...) o dever de fundamentação suficiente e racional

das decisões judiciais, a proibição de mudanças jurisprudenciais retroativas que atinjam confianças legítimas, a obrigação de utilização de mecanismos de moderação na alteração de precedentes – e assim por diante”.

A teoria é o caminho, a prática é a lapidação. Na utilização da teoria dos precedentes há situações em que a aplicação será clara, simples e, sem dúvidas de que estão sendo assegurados os direitos dos contribuintes. Há, contudo, situações mais complexas, com particularidades que merecem atenção e respaldo do judiciário para que não fiquem sem a devida tutela judicial assegurada pelo artigo 5º, inciso XXXV da Constituição que dispõe: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”⁷.

É possível fazer-se aqui inferência aos denominados casos fáceis de subsunção da norma à situação fática nela prevista e os casos difíceis, para os quais requer-se análise de peculiaridades para se evitar a aplicação pura e simples dos precedentes em violação aos direitos do contribuinte.

A Constituição, portanto, é a principal proteção destes direitos que deve ser observada na formação e aplicação dos precedentes que envolvam matéria tributária, inclusive em casos que requeiram a solução de conflitos entre estes princípios.

3 INTRODUÇÃO DOS PRECEDENTES COMO FONTE DO DIREITO: CONCEITO E EFEITO VINCULANTE

3.1 Os Precedentes no Sistema *Common Law* e a Distinção do Modelo Brasileiro

Antes de tratar, especificamente, sobre o sistema brasileiro de precedentes, pontuam-se as principais características do sistema *Common Law* que, há décadas, utiliza os precedentes como fonte principal do direito e, em que aspectos, seus resultados positivos e negativos podem ser utilizados como experiência prévia para melhoria do atual modelo brasileiro.

⁷BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em 21/07/2022.

Interessante observação apresentada por Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart e Daniel Mitidiero (2021, p. 656) de que há, atualmente, um movimento para a utilização das características de ambos os sistemas:

No direito brasileiro, a existência de controle difuso de constitucionalidade, o emprego crescente de textos redigidos a partir de técnica legislativa aberta e, sobretudo, uma nova compreensão a respeito do significado da interpretação jurídica colaboraram significativamente para essa interpenetração.

Somente se pode compreender o instituto a partir de sua origem. O sistema *Common Law* teve origem na Inglaterra e foi transportado para a América do Norte pelos colonos ingleses.

Estudos sobre o direito consuetudinário mostram as diferenças mais importantes entre os dois sistemas e destacam que no direito consuetudinário, a lei é o que o tribunal diz, não o que está escrito nos estatutos. Há, portanto, superioridade das decisões judiciais sobre a legislação.

Embora os precedentes possuam em ambos os sistemas seu papel a desempenhar, a diferença é que no *Civil law*, adotado no Brasil, a principal fonte do direito é a Constituição e a lei, enquanto na *Common Law* a principal fonte do direito é o precedente judicial (BECHO, 2020a, p. 729-739).

No sistema *Common Law* como a principal fonte do direito são os precedentes, ou seja, a resolução de casos anteriores em situação equivalente, esta é a base argumentativa, inclusive para as defesas dos contribuintes. Larry Alexander e Emily Sherwin (2007, p. 27) ao tratar das regras que compõe este sistema afirmam que:

As fontes do direito reconhecidas pela *common law* são compreendidas genericamente para incluir não somente a legislação e a Constituição, mas também, prioritariamente, as decisões judiciais. Os advogados confiam nos precedentes judiciais para advertir os clientes, e os Tribunais citam os precedentes em suas decisões. (tradução livre)

Como se observa, diferentemente do sistema brasileiro em que os precedentes não constam na legislação como fontes primárias do direito e se tornaram obrigatórios a partir de construção legislativa posterior, no sistema *Common Law* os precedentes se apresentam como fonte primária do direito.

John V. Orth (2003) esclarece o funcionamento deste sistema em que os juízes constroem a *Common Law* em suas decisões de casos individuais e que são, posteriormente, utilizadas como diretrizes para casos similares. Complementa que a principal competência dos advogados neste sistema é obter a regra geral da decisão e, após, distinguir dos outros casos. Na prática, cite-se, a título exemplificativo, o formato e os fundamentos de decisão da Suprema Corte da Inglaterra de 31 de março de 2021⁸ que remete a diversos precedentes:

Se essa suposição principal estiver correta, esses princípios incluíram o princípio que chamarei de "princípio do fornecimento único", derivado de *Card Protection Plan Ltd v Customs and Excise Comrs* (Processo C-349/96) [1999] 2 AC 601 e outros casos, que normalmente cada entrega deve ser tratada como uma operação separada para fins de IVA.

Em *Marks & Spencer PLC v Revenue and Customs Comrs* (Processo C309/06) [2008] STC 1408, o Tribunal de Justiça da União Europeia ("o TJUE") considerou que os princípios gerais do direito do IVA se aplicavam a isenções e taxa zero. (tradução livre)

Frederick Schauer (2018) explica também a questão temporal que envolve o momento de proferir a decisão que, na perspectiva tradicional, se concentra no uso dos precedentes de ontem nas decisões de hoje. Ressalta, porém, que o precedente também se direciona para o futuro, pois a decisão de hoje é precedente para os tomadores de decisão amanhã.

O aspecto temporal possui grande relevância nas demandas tributárias em que a decisão a ser proferida hoje se relaciona a fatos de muitos anos; alguns temas são julgados após vinte anos de discussão no judiciário e esta decisão deve, ainda, considerar os casos futuros para a definição da controvérsia.

Em algumas situações, as mudanças sociais e econômicas são tão profundas que é impossível para os juízes de hoje preverem todos os efeitos do precedente no futuro. Orth (2003) menciona que o problema central está nestas novas demandas em que não há lei ou precedente prévio que solucione os conflitos denominados "*cases of first instance.*"

Os precedentes são estudados e aplicados no sistema *Common Law* há mais de trinta anos e, mesmo nestes países, o tema ainda é destaque nos debates sobre as normas aplicadas por um precedente, seus limites e interpretação.

Schauer (2018, p. 6) categoriza os precedentes em horizontal e vertical:

⁸ THE SUPREME COURT OF THE UK. JUDGMENT. **Balhouses Holdings Ltd (Appellant) v Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Respondent) (Scotland)**. Disponível em: <<https://www.supremecourt.uk>> Acesso em: 13/07/2022.

Precedente horizontal – *stare decisis* – é a obrigação de um tribunal seguir as decisões anteriores do mesmo tribunal, daí a ideia de que esta obrigação é horizontal e não vertical. A ideia central é que *stare decisis* concede autoridade ao passado simplesmente por causa de ser passado. Ao contrário do precedente vertical, além disso, *stare decisis* é uma invenção relativamente recente na história do direito consuetudinário, e é uma prática longe de ser universalmente aceita em domínios de tomada de decisão não judicial. (tradução livre)

O termo *stare decisis* se refere a obrigação de um tribunal seguir as decisões anteriores do mesmo tribunal e o precedente vertical trata da observância obrigatória da decisão proferida pelo Tribunal Superior com efeito vinculante aos demais Tribunais. A aplicabilidade do *stare decisis* remete a outro conceito necessário para a compreensão de todo o sistema, a *ratio decidendi*.

O precedente é a decisão judicial que produz efeitos para as partes e a *ratio decidendi* é a parte desta decisão que será utilizada em casos futuros equivalentes que na *common law* é denominada “*holding*” como pode ser visualizada em caso emblemático da Suprema Corte dos Estados Unidos em *Cooper v. Aaron* (1958):

Holding: Os Estados não podem anular as decisões dos tribunais federais. Vários funcionários do governo nos estados do sul, incluindo o governador e a legislatura do Alabama, se recusaram a seguir a decisão *Brown v. Board of Education* da Suprema Corte. Eles argumentaram que os Estados poderiam anular as decisões dos tribunais federais se sentissem que os tribunais federais estavam violando a Constituição. A Corte rejeitou por unanimidade esse argumento e sustentou que somente os tribunais federais podem decidir quando a Constituição é violada. (tradução livre).

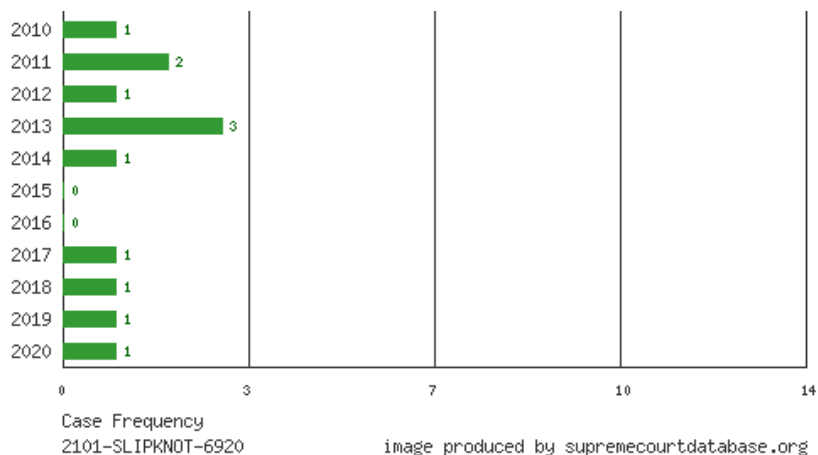
O uso da técnica do *stare decisis* promove a segurança jurídica em um sistema que aplica os precedentes (MITIDIERO, 2017, p. 121). A doutrina brasileira reconhece, nesse sentido, que há recíproca aproximação entre os sistemas *civil law* e *common law* sendo necessário o acompanhamento duplo, seja da atividade legislativa, seja dos precedentes para ser assegurada a segurança jurídica, o que se aplica, perfeitamente, à necessária previsibilidade nos conflitos tributários (MARINONI; ARENHART; MITIDIERO, 2021).

Especificamente sobre demandas que envolvam as relações entre fisco e contribuinte, os dados da Suprema Corte⁹ apontam que as distribuições de processos sobre impostos são residuais nestes países se comparado ao Brasil, o que revela a importância dos precedentes e o

⁹SUPREMA CORTE DATABASE. Disponível em: <<http://supremecourtdatabase.org>> Acesso em 13/07/2022.

impacto significativo a ser considerado à massa de contribuintes ao aplicar a técnica processual no Brasil:

Figura 1: Dados de Casos Tributários da Suprema Corte dos Estados Unidos



Fonte: Suprema Corte Database

O tema assume relevância com as colocações de Marinoni (2017) ao ressaltar a nova função das Supremas Cortes na solução dos conflitos para a formação do precedente que transcende a resolução do caso *interpartes* para atingir todos os contribuintes em situação idêntica, que é distinta da solução do conflito.

Os princípios da certeza, estabilidade e praticabilidade nos casos que envolvem as demandas tributárias se tornam, ainda mais relevantes, e são ressaltados nas diretrizes da política tributária da *House of Commons*¹⁰ e são base para formação e aplicação dos precedentes que envolvam os temas relacionados à tributação:

Quanto mais certeza houver, menos esforço os indivíduos e empresas terão que empreender para estabelecer como o sistema tributário pode afetá-los, e menos provável é que os contribuintes e a autoridade fiscal se envolvam em disputas sobre os efeitos tributários das transações e precisem recorrer aos recursos do sistema.

O sistema brasileiro se desenvolveu neste sentido ao longo dos últimos anos, sendo o Código de Processo Civil de 2015 (NCPC) o marco legislativo destas alterações a seguir relatadas.

¹⁰ HOUSE OF COMMONS. **Principles of tax policy**. Edição de 9 de março de 2011. Disponível em:< <https://publications.parliament.uk>> Acesso em 24/07/2022.

3.2 Conceito de Precedente, Efeito Vinculante e sua Inclusão como Fonte do Direito a Repercutir nos Direitos do Contribuinte

O sistema jurídico brasileiro foi construído sob as diretrizes da *Civil law* formado pelo conjunto de normas que direcionam as condutas e a organização social. Como exposto, o artigo 4º da LINDB estabelece, de forma expressa, que as fontes originárias do direito são a lei, a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito. O dispositivo trata, primordialmente, da lei, como fonte do direito e o uso das demais em caso de omissão da lei.

Os precedentes não são, portanto, fontes originárias do direito e passaram a ser incluídos como fonte a partir do momento em que a própria legislação constitucional e processual atribuiu a estes o efeito vinculante e obrigatório para além das partes envolvidas no litígio.

Marinoni (2019, p. 101) ressalta que o sistema de precedente obrigatórios resulta na unicidade do direito que viabiliza coerência e previsibilidade de tratamento uniforme de casos similares, reforçando que “o precedente, portanto, é um valor em si, pois é algo indispensável para que se tenha unidade do direito e uma ordem jurídica coerente, requisitos para a racionalidade do direito”.

A inclusão dos precedentes como fonte do direito leva o processo civil a outro patamar: como instrumento e ferramenta imprescindível aos operadores do direito, para a garantia dos direitos dos contribuintes e conformação das leis aos preceitos constitucionais. Nesse sentido, na atualização da doutrina de Dinamarco, Badaró e Lopes (2020, p. 146-147), passou-se a considerar os precedentes como verdadeiras fontes do direito:

O ordenamento jurídico brasileiro sempre foi tratado como um típico ordenamento jurídico de *civil law*, em cuja pureza a jurisprudência e os precedentes não constituiriam fonte do direito, mas essa é uma afirmação que, dada a evolução experimentada nas últimas décadas e especialmente mediante o que a respeito dispõe o vigente Código de Processo Civil brasileiro, foi gradualmente se tornando insustentável. (...)

Essa evolução normativa, aliada à relevância espontaneamente conferida à jurisprudência e às manifestações dos Tribunais Superiores na prática judiciária da atualidade, preparou o terreno para a imposição, agora presente no Código de Processo Civil de 2015, da obrigatória observância de determinados precedentes, decisões e linhas jurisprudenciais pelos juízes de todos os níveis – o que, em consequência, os qualifica como verdadeiras *fontes do direito*.

Os ensinamentos de Derzi (2009, p. 587) complementam o raciocínio ao concluir que “Toda sentença – seja ela declaratória, condenatória ou constitutiva – é também criação do Direito, constitui Direito”.

Marinoni, Arenhart e Mitidiero (2021) esclarecem que a percepção da norma como resultado da interpretação, no sentido acima exposto por Humberto Ávila, permitiu a mudança de paradigma para que a decisão judicial passasse a ser considerada como instrumento para garantir a unidade do direito, além de meio para a solução de conflitos.

Antes de apresentarmos o conceito de precedentes é importante estabelecer a distinção dos conceitos de jurisprudência e súmula apresentados por Marinoni, Arenhart e Mitidiero (2021) para garantir a correta utilização dos instrumentos processuais a favor dos direitos materiais dos contribuintes.

Em seus conceitos originários, a jurisprudência é a atividade das Cortes para a solução de casos em que a múltipla reiteração gera uniformidade e orientação, e as Súmulas são método para ordenar e facilitar o trabalho judicial.

Após o NCPC, esclarecem os autores que os termos passaram a ter outra conotação com a edição de força vinculante aos julgamentos de casos repetitivos e assunção de competência a partir de um único julgamento (artigo 927, III) e, para as súmulas, a transição do termo abstrato para correlacionar às situações fáticas que deram origem à sua edição (artigo 926, §2º).

Por fim, complementam os autores que o NCPC deu origem ao conceito atual de precedentes assim considerados como razões generalizáveis extraídas da justificação das decisões e que possuem efeitos vinculantes:

Os precedentes não são equivalentes às decisões judiciais. Eles são razões generalizáveis que podem ser identificadas a partir das decisões judiciais. O precedente é formado a partir da decisão judicial. E porque tem como matéria-prima a decisão, o precedente trabalha essencialmente sobre fatos jurídicos relevantes que compõem o caso examinado pela jurisdição e que determinaram a prolação da decisão da maneira que foi prolatada. Os precedentes são razões generalizáveis que podem ser extraídas da justificação das decisões. Por essa razão, operam necessariamente dentro da moldura de casos dos quais decorrem. Os precedentes emanam exclusivamente das Cortes Supremas e são sempre obrigatórios – isto é, vinculantes. Do contrário, poderiam ser confundidos com simples exemplos (MARINONI, ARENHART E MITIDIERO, 2021, p. 661)

Os efeitos vinculantes dos precedentes para o órgão judiciário (juízes e tribunais), das decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade e enunciados das Súmulas, estão previstos no artigo 927 do NCPC¹¹ que assim dispõe expressamente:

¹¹ BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil)**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 12/07/2022.

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 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.

O novo Código ainda prevê no artigo 489, §1º que a decisão judicial sequer pode ser considerada fundamentada se 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.

Os dispositivos legais, seguindo o padrão *civil law* de positivação, estabelecem os precedentes com observância obrigatória nas demais decisões a serem proferidas no judiciário, em consonância aos preceitos constitucionais de segurança, isonomia e boa-fé.

Nas relações tributárias o efeito vinculante se faz presente também para o Tribunal Administrativo Federal (CARF), nos termos do artigo 62, inciso II, b e c da Portaria MF 343 de 2015, para os órgãos administrativos da União, nos termos da Lei 10.522/2002 e, por fim, para a fiscalização na constituição do crédito tributário, respeitados os limites e orientações propostas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, nos termos da Lei 13.874 de 2019.

Os impactos sobre esta repercussão dos precedentes ao direito dos contribuintes serão detalhados a seguir. Neste momento, importa destacar os conceitos incorporados à sistemática de formação e aplicação dos precedentes que se dividem em três: (i) a razão de decidir que poderá ser aplicada para os casos futuros; (ii) a possibilidade e dever de distinguir o caso concreto do precedente para afastar a sua aplicação e; (iii) os limites e cautela em caso de eventual alteração do precedente que gerou legítima expectativa ao contribuinte sobre a regulação de suas atividades.

Os conceitos a seguir apresentados são também instrumentos que compõe o sistema processual que, se bem compreendidos, permitem a correta aplicação dos precedentes para que sejam assegurados os direitos dos contribuintes.

3.2.1 O conceito da *ratio decidendi* e sua distinção da tese fixada

O uso dos precedentes gera inúmeros desafios. A interpretação é parte fulcral deste processo para que seja identificada a parcela com efeito vinculante denominada *ratio* que se caracteriza como a razão necessária e suficiente para resolver uma questão relevante constante do caso. Conceito este apresentado pela doutrina processual:

O precedente pode ser identificado como a *ratio decidendi* de um caso ou de uma questão jurídica – também conhecido como *holding* do caso. A *ratio decidendi* constitui uma generalização das razões adotadas como passos necessários para decidir um caso ou as questões de um caso pelo juiz. Em uma linguagem própria à tradição romano-canônica, poderíamos dizer que a *ratio decidendi* deve ser formulada por abstrações realizadas a partir da justificação da decisão judicial (MARINONI, ARENHART E MITIDIERO, 2021, p. 656).

Diante da amplitude da fundamentação, tem-se como interessante a sugestão doutrinária que identifica a *ratio decidendi* com os “motivos determinantes” da decisão judicial, aqueles que se mostram imprescindíveis à tomada de decisão (THEODORO JR.; ANDRADE, 2021, p. 79).

A *ratio decidendi* de uma questão constitui o resultado de uma generalização das razões invocadas pela corte que julgou o caso devidamente apreendido pelo juiz ou pela corte que deve julgar o novo caso. Isso quer dizer, duas coisas: em primeiro lugar, a operação com o precedente – notadamente a sua identificação e aplicação – envolve o “*mutual effort of two or more courts*”. Em segundo lugar, que nenhum caso é intrinsecamente similar a outro, sendo a individualização dos elementos relevantes num e noutro caso matéria confiada à valoração e à decisão do intérprete encarregado de aplicá-lo (MITIDIERO, 2018, p. 110).

Cassio Scarpinella Bueno (2020) esclarece, ainda, que a parte dos fundamentos que não possuem efeito vinculante são aqueles dispensáveis e os não adotados ou referendados pela maioria dos julgadores denominados, como *obiter dicta*, que merece especial atenção aos casos tributários para se evitar a aplicação indevida de parte do julgado que não possui efeitos vinculantes como parte do precedente.

Os conceitos se complementam e pode-se concluir que a aplicação dos precedentes a outros casos futuros requer análise da situação fática do caso precedente comparado ao novo caso a ser julgado. Outra distinção é relevante. A tese fixada, assim considerada como enunciado abstrato de solução dos conflitos é distinta da *ratio decidendi* que para a correta identificação requer análise conjunta da tese de direito e situação fática da qual decorre. Nesse sentido, Marinoni, Arenhart e Mitidiero (2021, p. 667) descrevem os enunciados sumulares que são hoje reproduzidos no formato das teses fixadas:

Note-se, porém, que a súmula é o enunciado da tese de direito e não pode, como é óbvio, explicar os motivos da adoção da tese em face de uma determinada situação concreta.

Ao contrário, a *ratio decidendi* ou os fundamentos determinantes de uma decisão espelham não apenas a tese de direito, mas mais propriamente a racionalidade da tese em face de determinada moldura fática.

A título exemplificativo, cite-se os enunciados das teses e seu formato que compreende apenas a tese de direito:

Tema 1.048,¹² fixada a seguinte tese de repercussão geral: “É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB”.

Em relação ao tema 593¹³ da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, foi aprovada a seguinte tese: “A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo”.

Outro exemplo é o precedente que definiu o alcance da expressão “folha de salários” (STF, 2018) no qual foram propostas duas redações para a fixação da tese que revelam resultados distintos e demonstra os desafios, na prática, de sua formulação:

Voto do Ministro Luis Roberto Barroso: “(...) Por todo o exposto, voto no sentido de conhecer e negar provimento ao recurso extraordinário, sugerindo afixação da seguinte tese: “o art. 22, I da Lei 8212/91 é constitucional, devendo a contribuição previdenciária do empregador incidir sobre verbas decorrentes diretamente da relação de trabalho, pagas habitualmente e em virtude da atividade laboral desenvolvida pelo trabalhador, excluídas as de claro caráter indenizatório e as pagas eventualmente por mera liberalidade.”

Voto do Ministro Alexandre de Moraes “(...) 4. Pelo exposto, conheço e nego ao recurso extraordinário. Apresento a seguinte sugestão de texto para a fixação de tese em sede de repercussão geral: É constitucional a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre todo o montante de natureza retributiva pago ao trabalho realizado pelos empregados com vínculo celetista, mesmo antes da edição da EC 20/98. É o voto.” (STF. Recurso Extraordinário 1.126.486, Primeira Turma)

Revela-se, ante o exposto, a importância da redação da tese fixada como razão primordial generalizável da tese de direito que irá impactar o direito dos contribuintes em situação idêntica a partir da aplicação do precedente, além de ser indispensável a análise da situação concreta e fática.

¹² BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 1.187.264. Tribunal Pleno., publicado em 20/05/2021. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br>>. Acesso em 24/07/2022

¹³ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 330.817, Tribunal Pleno., publicado em 30/08/2017. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br>>. Acesso em 24/07/2022.

3.2.2 A técnica do *distinguishing*

A *ratio decidendi* com efeito vinculativo é direcionada a todos operadores do direito que interpretam o precedente para sua aplicação. Muito ocorre, contudo, que precedentes são aplicados de forma equivocada sem considerar particulares essenciais.

O *distinguishing* é o instrumento processual para evitar e corrigir estes equívocos e consiste em comprovar que o caso concreto possui aspectos fáticos e jurídicos distintos do precedente para afastar sua aplicação e prosseguir com o julgamento individualizado.

A técnica é utilizada na prática tributária para assegurar o direito dos contribuintes que, por vezes, possuem situações particulares a serem consideradas e faz-se necessário afastar a aplicação pura e simples do precedente para que se tenha a efetiva análise das questões controvertidas sob tutela do judiciário.

Além dos conceitos da *ratio decidendi* e do *distinguishing*, há que ser conceituado o *overruling* que também afeta substancialmente o direito dos contribuintes, e, por esta razão, é visto com muitas reservas nas demandas tributárias.

3.2.3 Os limites do *overruling*: incongruência social e inconsistência sistêmica

O último conceito que deve ser apresentado e que afeta os julgamentos das demandas tributárias e os direitos dos contribuintes é a superação do precedente conhecida como *overruling*. Na prática, os contribuintes que organizam suas atividades econômicas orientados pelo precedente devem ter proteção de sua confiança para que possam gerenciar suas obrigações tributárias e não serem surpreendidos por alteração imediata e sem qualquer previsibilidade.

Como a revogação do precedente pode resultar em insegurança e instabilidade, a sua alteração somente pode ser realizada sob condições específicas da perda de congruência social e o surgimento de inconsistência sistêmica (MARINONI, 2019).

Em segundo lugar, tendo em conta a necessidade de desenvolver o direito a fim de mantê-lo sempre fiel à necessidade de sua congruência social e coerência sistêmica, um sistema de precedentes precisa prever técnicas para sua superação – seja total (*overruling*) ou parcial.

(...) Para a proteção da confiança depositada no precedente e da igualdade de todos perante a ordem jurídica, a superação do precedente normalmente é sinalizada (*signaling*) pela Corte e, em outras, a eficácia da superação do precedente só se realiza para o futuro (*prospective overruling* – como prevê expressamente o art. 927, §3º (MARINONI; ARENHART; MITIDIERO, 2021, p. 656).

Outros aspectos são observados no caso de superação dos precedentes: o primeiro que é a sinalização (*technique of signaling*) quando o Tribunal informa que o precedente será revogado; e o segundo que é a modulação de efeitos quando a decisão será aplicada apenas para os fatos futuros em preservação à proteção da confiança.

A técnica em si deve constar do sistema de precedentes e seu objetivo é o desenvolvimento do direito. Contudo, o que ocorre, na prática, é a utilização indiscriminada do *overruling* e da modulação de efeitos que acabam por gerar insegurança aos contribuintes, como será detalhado e exemplificado no capítulo sobre o impacto dos precedentes nos Tribunais.

Considerados os principais conceitos do sistema de precedentes, trata-se, a seguir, da formação dos precedentes no âmbito do STF e do STJ que é o ponto inicial para o estudo de seu impacto aos direitos do contribuinte.

4 A FIXAÇÃO DE TESES TRIBUTÁRIAS PELOS TRIBUNAIS SUPERIORES – STF E STJ

4.1 A Fixação de Teses pelo STF

Neste capítulo, descreve-se a evolução legislativa do sistema de precedentes e seu impacto na solução das demandas tributárias e proteção aos direitos do contribuinte. Começa-se do início, a partir do controle concentrado de constitucionalidade realizado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) que se caracteriza por julgamentos com efeitos que transcendem as partes para atingir os contribuintes em situação equivalente.

Desde a Constituição de 1988, o STF possui competência para julgar as ações constitucionais: Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) e Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF). Com a Emenda Constitucional 3/1993 foi incluída a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC), nos termos do artigo 102 da Constituição.

Referidas ações possuem requisitos específicos que não serão detalhadas por não serem o objeto central deste estudo. Para o contexto é importante saber a existência das ações constitucionais que possuem eficácia contra todos e efeito vinculativo e que, muitas vezes, são ajuizadas sobre o mesmo tema tributário também tratado nos recursos repetitivos em controle difuso de constitucionalidade. Atualmente, é comum o julgamento conjunto de ADI e recurso repetitivo.

Igualmente importantes são os Enunciados Sumulares que reproduzem o posicionamento reiterado do STF, nos termos do artigo 103-A da Constituição, com efeitos vinculantes aos demais órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, como prevê a Lei 11.417/2006.

O efeito vinculante das Súmulas e das decisões em ações constitucionais estão diretamente correlacionados ao impacto da fixação de teses e aplicação dos precedentes aos direitos do contribuinte. Como será analisado a seguir o efeito vinculante à administração pública impacta a necessária aplicação do precedente pelos Tribunais Administrativos e pelos órgãos de fiscalização e controle do crédito tributário.

O controle de constitucionalidade difuso é realizado pelo STF ao julgar os recursos interpostos em sede de repercussão geral que compõe os denominados recursos repetitivos conjuntamente ao controle de legalidade exercido pelo STJ.

Os julgamentos dos recursos repetitivos e a formação destes precedentes requerem análise comparativa entre as previsões do Código de Processo Civil de 1973 e suas alterações pela Lei 13.105 de 2015 com a instituição do NCPC.

No ano de 2004, a Emenda Constitucional 45 incluiu o artigo 102, §3º à Constituição Federal, que estabeleceu a repercussão geral das questões constitucionais como requisito para que o STF somente aprecie e admita recurso extraordinário que transcenda os interesses das partes.

Em 2006, durante a tramitação do Projeto de Lei 6.648/2006 para regulamentar a alteração constitucional, o Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC)¹⁴ foi enfático na pretensão do afastamento do STF os recursos que apenas reflitam o inconformismo das partes:

(...) Nesse particular, a proposição permitirá que as causas submetidas ao STF sejam efetivamente selecionadas, de modo a se impedir o julgamento de recursos cuja irrelevância constitucional, sob os aspectos econômico, político, social ou jurídico, seja manifesta. Afastaremos, pois, os recursos extraordinários que apenas refletirem o espírito de emulação e de inconformismo das partes. Faremos, pois, que o STF deixe de ser um Tribunal de terceira ou quarta instância para apreciação de questões já decididas por outros tribunais. Alteraremos o seu perfil, alçando-o à condição de corte constitucional, cuja jurisdição será desvinculada do caso concreto, ainda que continue a ser um órgão do Poder Judiciário. A implementação da medida possibilitará a atualização de nosso sistema de controle de constitucionalidade, tornando-o mais próximo aos sistemas hoje vigentes tanto no direito americano quanto no direito alemão, que influenciaram diretamente a sua formação. Por todo o exposto, meu voto é no sentido da constitucionalidade, juridicidade e boa técnica legislativa, com a emenda de redação apresentadas e, no mérito, pela aprovação do Projeto de Lei 6.648, de 2006.

Ato seguinte, em dezembro de 2006, foi publicada a Lei 11.418 que acrescentou os artigos 543-A e 543-B à Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil para regulamentar o §3º do art. 102 da Constituição Federal.

As novas disposições do Código se ajustaram ao comando constitucional para prever a repercussão geral como requisito para análise de recursos ao STF de matérias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa, que representam a maioria das demandas tributárias por afetar os inúmeros contribuintes em situação equivalente.

¹⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC) ao Projeto de Lei 6.648/2006**. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br>> Acesso em 15/07/2022.

O Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal passou a prever no artigo 328 o procedimento no caso de distribuição de múltiplos recursos com fundamento em idêntica controvérsia. Nesta situação serão selecionados um ou mais casos representativos da controvérsia e será determinada a devolução dos demais à origem para aplicação do entendimento, após a apreciação do mérito pelo Supremo, como prevê os §§ 2º e 3º do artigo 543-B do NCPC.

Os julgamentos dos “*leading cases*” passam a assumir papel ímpar. Trata-se da incipiente uniformização do posicionamento do judiciário a fim de evitar que, na seara tributária, contribuintes em situação similar recebam tutela judicial distinta.

4.2 A Fixação de Teses pelo STJ

No Superior Tribunal de Justiça (STJ), que possui competência para julgar em recurso especial as matérias infraconstitucionais, a uniformização é presente desde a análise de recurso contra acórdão que der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal, demonstrada a divergência do caso *sub judice* e o caso paradigma.

Dois anos após a regulamentação da repercussão geral, com a edição da Lei 11.672 de 2008, foi incluído o artigo 543-C no CPC/73 para permitir o processamento conjunto dos recursos, também no âmbito do STJ, quando houver multiplicidade de casos com fundamento em idêntica questão de direito.

Marinoni (2019b) reafirma que as decisões do STJ devem ser consideradas como precedentes obrigatórios, considerada a coerência, a segurança jurídica e a função do Superior Tribunal de Justiça como Corte de Vértice:

Segundo a Constituição, cabe ao STJ definir a interpretação da lei federal, ou seja, atribuir-lhe sentido e unidade, evitando decisões destoantes de parte dos tribunais ordinários. Isso quer dizer que a decisão do STJ não apenas revela a interpretação da lei, mas fixa a interpretação que deve orientar a vida social e pautar as decisões judiciais. Como é óbvio, a criação de que aqui se fala não pretende ter a mesma estatura do produto elaborado pelo legislador; quer indicar, apenas, que a interpretação da Corte Suprema, mediante valoração, define o sentido do direito com eficácia geral diante da sociedade e obrigatória perante os tribunais inferiores (MARINONI, 2019b, posição 4069).

O autor ainda complementa com a possibilidade de utilização da técnica de modulação de efeitos para as decisões a serem proferidas no âmbito do STJ para a proteção da confiança

também às hipóteses de unicidade do direito infraconstitucional em caso de alteração de posicionamento da Corte:

Frise-se, para resumir, que a proteção da confiança justificada nos precedentes judiciais constitui dever das Cortes Supremas, pelo que a limitação dos efeitos de decisão que revoga precedente não está sequer à discrição do Superior Tribunal de Justiça. Essa Corte, para dar cumprimento à sua missão constitucional de dar unidade ao direito federal, tem o dever de utilizar a técnica da limitação dos efeitos retroativos como toda Corte Suprema que, ao decidir, fixa normas que orientam a conduta dos jurisdicionados, dando-lhes previsibilidade para trabalhar e viver (MARINONI, 2019c, p. 71)

Do exposto, observa-se que o tema aqui tratado não é completa inovação do Código de Processo Civil de 2015, e, sim, o resultado da evolução de todo processo de aplicação da técnica de julgamento conjunto, com efeitos além das partes, pelo STF e STJ.

4.3 A Fixação de Teses no STF E No STJ com a Edição do Código de Processo Civil de 2015

O Código de 2015 foi editado como novo marco normativo que direcionou os aplicadores do direito a estudos e questionamentos de como seriam aplicadas as disposições nele previstas.

A terminologia “julgamento de casos repetitivos” é recorrente no texto e ressalta a obrigatoriedade de aplicação do instituto de resolução das demandas de casos repetitivos, ao lado da positivação infraconstitucional dos princípios constitucionais, como a segurança jurídica, proteção da confiança e isonomia, nos termos do artigo 927 do NCPC:

Art. 927: (...) § 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

Marinoni, Arenhart e Mitidiero (2021, p. 669) afirmam que o artigo 927 do NCPC possui caráter exemplificativo e que o termo “precedente é gênero, que obviamente encarta os precedentes firmados em controle concentrado (art. 927, I, CPC) e os precedentes estabelecidos em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivo (art. 927, III, CPC).”

No que se refere ao julgamento dos recursos repetitivos no STF e STJ, a Subseção II, nos termos do artigo 1.036 e seguintes, descreve os procedimentos que devem ser adotados para a formação do precedente, sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito.

No artigo 1.037, observa-se que, selecionados os recursos para afetação, deve ser proferida decisão pelo relator que: (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 e; (iii) poderá requisitar aos presidentes ou aos vice-presidentes dos tribunais de justiça ou dos tribunais regionais federais a remessa de um recurso representativo da controvérsia.

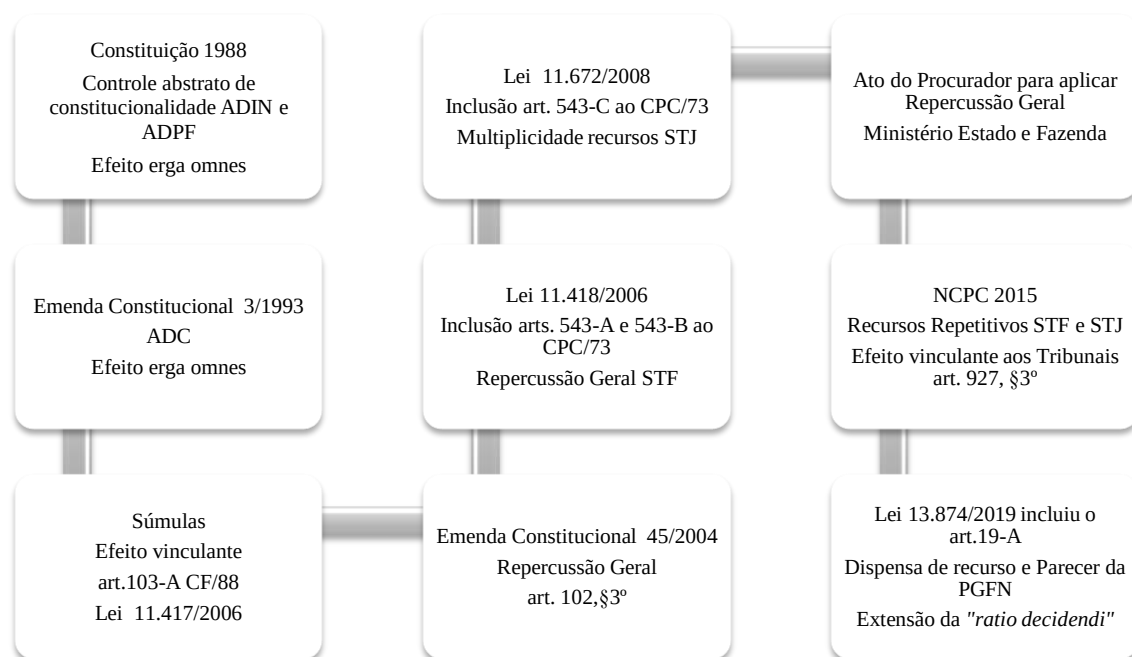
Este é o momento crucial em que devem ser analisados todos os elementos fáticos e teóricos envolvidos na causa para que o caso paradigma afetado possua abordagem ampla do tema com debate dos argumentos jurídicos que o envolvam.

Do mesmo modo, é importante que somente sejam sobrestados os casos que, de fato, possuam idêntica controvérsia com o tema afetado, analisados os aspectos fáticos e jurídicos, pois, estarão vinculados ao precedente formado naquele feito.

Trata-se de cuidado e cautela na aplicação da boa técnica processual para que se possa atingir os objetivos constitucionais primordiais e assegurar os direitos materiais e processuais dos contribuintes na formação e aplicação dos precedentes.

Sintetiza-se, a seguir, a evolução legislativa do sistema de precedentes no Brasil:

Figura 2: Fluxograma com a evolução legislativa do sistema de precedentes no Brasil



Fonte: elaborada pela autora (2023)

Apresentada a evolução legislativa, ainda em curso com os novos Projetos de Lei de 2022 (PL 17, 2.483 e 2.488 e PLP 124 e 125), que serão tratados em capítulo posterior, é possível afirmar que o conceito de precedente se formou no curso deste período e seu impacto é significativo a ponto de se concluir pela inclusão do precedente, como configurado no NCPC, como fonte do direito a repercutir nos direitos do contribuinte, com especial atenção à sua interpretação na formação e aplicação dos precedentes que podem ser classificados segundo a proposta apresentada a seguir.

5 PROPOSTA DE CLASSIFICAÇÃO DOS PRECEDENTES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES DE ACORDO COM O IMPACTO AOS DIREITOS DO CONTRIBUINTE

5.1 Critério Utilizado na Classificação dos Precedentes como Instrumento de Proteção aos Direitos do Contribuinte: Coerência e Proteção da Confiança

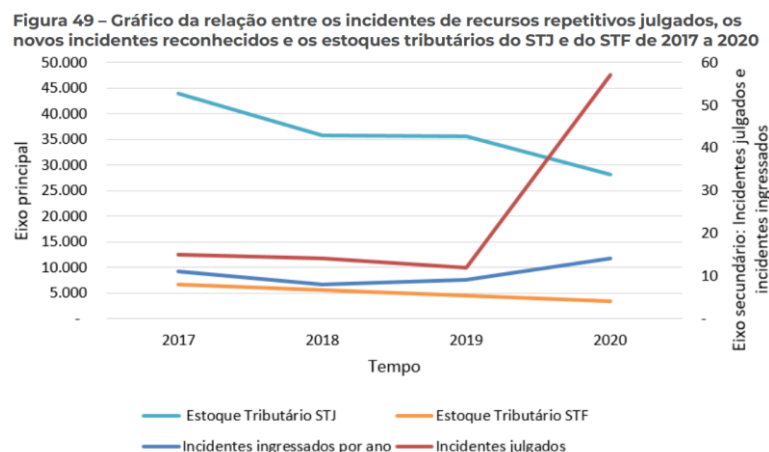
Retoma-se que a teoria é o caminho, a prática é a lapidação. Expostas as bases teóricas das normas protetivas dos direitos dos contribuintes e da formação e aplicação dos precedentes,

passa-se a análise de casos práticos e, para fins deste estudo, propõe-se uma classificação dos precedentes de acordo com o impacto no direito dos contribuintes.

No decorrer dos anos, os precedentes foram formados e hoje compõem uma extensa base a ser aplicada e interpretada para a solução de litígios em situações equivalentes. O INSPER e o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) apresentaram, no ano de 2022, o resultado de relevante pesquisa sobre o Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, no qual foi identificado o aumento no número de incidentes julgados no período de 2017 a 2020, com redução do estoque tributário no STJ e no STF e, ao mesmo tempo, aumento de novos ingressos de incidentes a partir de 2019:¹⁵

Figura 3: Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro - INSPER e CNJ/2022

¹⁵ INSPER, Conselho Nacional de Justiça. Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro 2002. **Gráfico da relação entre os incidentes de recursos repetitivos julgados, os novos incidentes reconhecidos e os estoques tributários do STJ e do STF de 2017 a 2020.** Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br>>. Acesso em 17/07/2022.



Fonte: Elaboração própria, com dados obtidos por meio de pedido LAI para os Tribunais e no Pannel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios (CNJ, 2021).

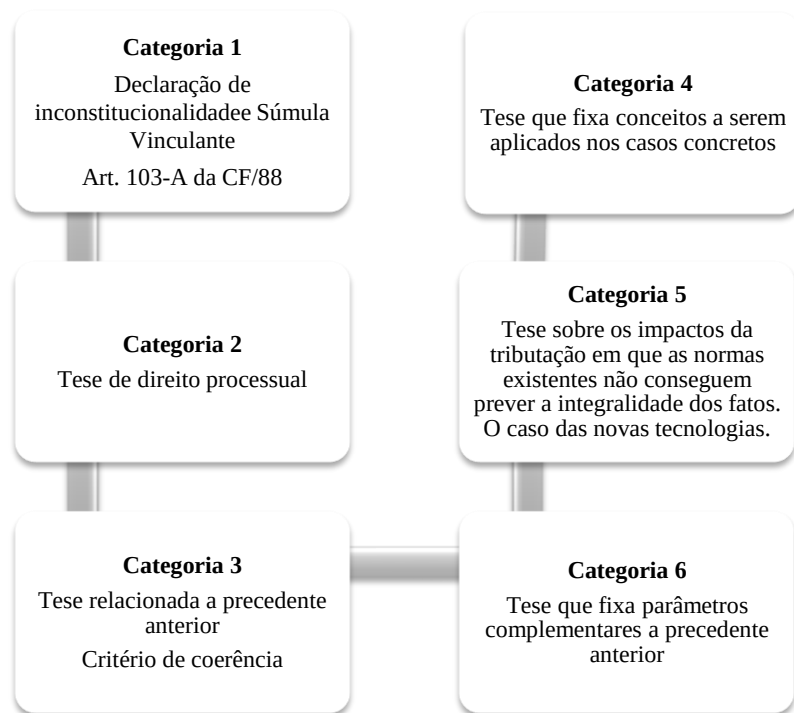
Fonte: INSPER. Conselho Nacional de Justiça. Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro (2021)

No mesmo estudo foram apontadas matérias relevantes como a compensação de tributos que representam, conforme a pesquisa, 0,60% dos processos tributários federais em discussão que, em números absolutos, representam 27.606 processos. O estudo revela estatisticamente o impacto do sistema de precedentes aos direitos do contribuinte e comprova, numericamente, os inúmeros casos que são submetidos ao controle judicial em matéria tributária.

Durante os oito anos de vigência do Novo Código de Processo Civil é possível fazer esta avaliação de casos concretos e as iniciativas propostas para a solução dos litígios entre fisco e contribuinte, dentre as quais, o aprimoramento da aplicação dos precedentes. Diante dos inúmeros julgados é possível identificar situações que se repetem e podem ser agrupados em seis categorias que permitem estabelecer critérios a serem observados na aplicação dos precedentes que sejam direcionados, nestas situações, à garantia dos direitos dos contribuintes, em especial, para ser assegurada a coerência e proteção da confiança, base de todo o sistema de precedentes.

Propõe-se a seguinte categorização dos precedentes para análise dos impactos aos direitos do contribuinte:

Figura 4: Categorias dos Precedentes



Fonte: elaborado pela autora (2023)

Referida seleção das categorias são exemplos de significativos impactos dos precedentes aos direitos do contribuinte, inclusive pela existência de novas discussões posteriores que decorrem da interpretação e aplicação dos próprios precedentes.

A partir da categorização acima estabelecida, os exemplos práticos serão expostos no tópico a seguir com ênfase às camadas interpretativas para a formação e aplicação dos precedentes e seu impacto ao direito dos contribuintes, na prática.

5.2 Categoria 1. Tese que Declara Inconstitucionalidade e a Edição das Súmulas Vinculantes nos Termos do Artigo 103-A da Constituição Federal

O primeiro tema selecionado é a tese fixada que declara a inconstitucionalidade e gera a edição de súmula vinculante com efeitos para todos, inclusive para a administração pública. O impacto dos precedentes e teses fixadas ao direito dos contribuintes perpassa pelas fases de exigências fiscais a que estão submetidos, desde a fiscalização e constituição do crédito, apresentação de defesa administrativa e, por fim, a judicial.

Desta forma a obrigatoriedade de observância dos precedentes para além dos órgãos judiciários para atingir também a administração pública possui impacto significativo aos

contribuintes nesta trajetória e, por essa razão, inicia-se a categorização com a declaração de inconstitucionalidade com edição de súmula vinculante.

É preciso, aqui, diferenciar a declaração de inconstitucionalidade sem e com a edição da súmula vinculante. A tese que declara a inconstitucionalidade sem a edição de súmula vinculante não vincula a fiscalização diretamente por depender de ato da Procuradoria da Fazenda Nacional para sua aplicação. No caso de edição da súmula vinculante, inclusive, a fiscalização deve observá-la.

O impacto ao direito dos contribuintes é que, sem a edição da súmula vinculante é possível que os contribuintes continuem a receber novas exigências, ainda que a norma tenha sido declarada inconstitucional pelo STF.

Após a edição da Emenda Constitucional 45/2004, o artigo 103-A da Constituição passou a prever a edição de Súmula com efeito vinculante aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, sendo que a afronta à Súmula pode ser objeto de reclamação ao STF¹⁶:

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

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

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

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

A única diferença entre as súmulas e as súmulas vinculantes seria que estas obrigam também a Administração Pública, como nos relembra Juliana Furtado Costa Araújo (2015). Na prática, as Súmulas Vinculantes foram editadas para dar efeito *erga omnes* a todos que se encontrem na mesma situação, como se observa do histórico da edição da Súmula Vinculante 8, em matéria tributária, após o julgamento do Recurso Extraordinário 559.943.

¹⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em 21/07/2022.

O RE 559.943 foi selecionado como o Tema 3 da repercussão geral e julgado nos termos do artigo 543-B, incluído pela Lei 11.418/2006, ao então vigente CPC/73. Ao final, foi declarada, incidentalmente, a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei 1.569, de 8 de agosto de 1977, que estabeleciam prazos de prescrição de contribuições em desacordo com os cinco anos estabelecidos pelos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional.

Em 12 de junho de 2008, o STF editou a Súmula Vinculante 8, com o seguinte teor: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. No caso, esclarece-se que, como a finalidade foi alcançada com a edição da Súmula Vinculante 8 e a revogação dos dispositivos pela Lei Complementar 128 de 2008, não houve a edição de Resolução do Senado para a referida matéria, nos termos do artigo 52, X, da Constituição que eram, usualmente, editadas também para obter o efeito vinculativo com a revogação dos dispositivos por ato do Poder Legislativo.¹⁷

Atualmente, após a edição dos precedentes obrigatórios, observa-se o movimento de redução da edição das Resoluções do Senado. Outros temas tributários julgados deram origem às Súmulas Vinculantes durante a vigência dos artigos 543-B e 543-C do CPC/73 que representam a fase inicial do sistema de precedentes atual instaurado com a edição do NCPC:

a) Súmula vinculante 8

Aprovação: 12/06/2008

Enunciado São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

b) Súmula vinculante 21

Aprovação: 29/10/2009.

Enunciado É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

c) Súmula vinculante 48

Aprovação: 27/05/2015.

Enunciado Na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro.

d) Súmula vinculante 50

Aprovação: 17/06/2015.

Enunciado Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

¹⁷ BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Parecer Súmula Vinculante 8**. Disponível em <<https://legis.senado.leg.br>>. Acesso em 21/07/2022.

No ano de 2020, já na vigência do NCPC, ainda foram acolhidas duas propostas de súmulas vinculantes que foram objeto de recursos interpostos em momento anterior à nova sistemática: (i) o PSV 132 com base no Tema 593 da repercussão geral, julgado em março de 2017; e (ii) o PSV 26¹⁸ com base no julgamento dos RE 353.657/PR e 370.682/SC em 2007, sem a vinculação a tema da repercussão geral:

Proposta acolhida com a seguinte redação: “A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (e-book) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo, como os leitores de livros eletrônicos (e-readers), ainda que possuam funcionalidades acessórias”. (STF, PSV 132, Tribunal Pleno, publicado em 24/04/2020)

PROPOSTA ACOLHIDA. FIXAÇÃO DE TESE: Inexiste direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que não contraria o princípio da não cumulatividade. (STF, PSV 26, Tribunal Pleno, publicado em 07/05/2020)

Após a vigência do sistema de precedentes, nos termos previstos pelo NCPC, houve redução no número de súmulas que são editadas sobre matéria tributária, que nos dizeres de Marinoni, Arenhart e Mitidieiro (2021) são critérios do passado, enquanto o que atualmente importa são os precedentes das Cortes Supremas.

Apesar do protagonismo dos precedentes, duas diferenças principais não podem passar despercebidas que resultam da edição da súmula vinculante e que não são, igualmente, aplicáveis aos precedentes obrigatórios: a vinculação que atinge à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal e a eventual afronta à súmula, por ato administrativo, que pode ser objeto de reclamação ao STF.

O impacto ao direito dos contribuintes é que, atualmente, não há vinculação uniforme à toda administração pública dos precedentes obrigatórios, o que gera novas discussões e autuações sobre temas definidos no âmbito dos Tribunais Superiores e resultou em novos projetos de lei que propõem alterações sobre este aspecto.

A reclamação passou a ser prevista na legislação infraconstitucional, regulada no NCPC, para permitir o seu cabimento em casos de inobservância de enunciado de súmula vinculante e de decisão do STF em controle concentrado de constitucionalidade, como prevê o artigo 988, inciso III.

¹⁸ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Proposta de Súmula Vinculante 26**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br>> Acesso em 21/07/2022.

Observe-se que em caso de afronta aos acórdãos em sede de recursos repetitivos, a reclamação não é cabível antes de esgotadas as instâncias ordinárias. Nesse sentido, o STF se pronunciou desde o advento da repercussão geral:

I – Conquanto o decidido nos recursos extraordinários submetidos ao regime da repercussão geral vincule os outros órgãos do Poder Judiciário, sua aplicação aos demais casos concretos, em observância à nova sistemática instituída pela EC 45/2004, regulamentada pela Lei 11.418/2006, não poderá ser buscada, diretamente, nesta Suprema Corte, antes da apreciação da controvérsia pelas instâncias ordinárias. (Supremo Tribunal Federal. Reclamação 34.094. Relatora Ministra Carmem Lúcia, publicado em 22/04/2019)

Conclui-se, portanto, que nos casos que se enquadram na Categoria 1, de precedentes que declaram a inconstitucionalidade de norma, com a edição de súmula vinculante, pode-se dizer que há garantia adicional aos direitos do contribuinte por ser a tese fixada de observância obrigatória, inclusive com efeitos vinculantes à administração pública.

5.3 Categoria 2. Tese que Fixa Direito Processual. O Caso da Automática Exigência da Multa de 50% em Caso de não Homologação de Compensação

Para além do direito material, o direito processual, inclusive a própria sistemática dos precedentes afeta os direitos dos contribuintes de forma substancial, e, por esta razão, propõe-se a análise das teses que uniformizam o posicionamento judicial a respeito do direito processual dos contribuintes.

Esta é a proposta da Categoria 2: ressaltar que os direitos processuais dos contribuintes são tão relevantes quanto o próprio direito material por serem o meio e o instrumento para alcançá-lo.

Como acima exposto, o tema compensação de tributos possui significativa repercussão aos contribuintes que solicitam ao fisco a utilização de seu crédito para compensar demais débitos. Caracteriza-se por instrumento utilizado, com frequência, e previsto no artigo 156 do CTN como hipótese de extinção do crédito tributário.

Diante da relevância, o Tema 736 da repercussão geral, pendente de julgamento no STF nos autos do RE 796.939 foi selecionado para tratar dos precedentes sobre matéria de direito processual dos contribuintes no contexto da imposição de multa de 50% sobre o débito de compensação não homologada:

Tema 736: Constitucionalidade da multa prevista no artigo 74, §§15 e 17 da Lei 9.430/1996 para os casos de indeferimento dos pedidos de ressarcimento e de não homologação das declarações de compensação de créditos perante a Receita Federal. Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz do postulado da proporcionalidade e do art. 5º, XXXIV, a, da Constituição federal, a constitucionalidade dos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei federal 9.430/1996, incluídos pela Lei federal 12.249/2010, que preveem a incidência de multa isolada no percentual de 50% sobre o valor objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou de declaração de compensação não homologada pela Receita Federal. (STF. Tema 736. Recurso Extraordinário 796.939.)

Não se pretende analisar o arcabouço dos sistemas de compensação existentes que possuem suas particularidades. O foco é tratar da exigência automática da multa de 50% (cinquenta por cento) do débito da compensação não homologada que viola o direito de petição do contribuinte.

A Lei 9.430/1996 disciplina a matéria e prevê no artigo 74¹⁹ que o sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

O diploma legal passou por alterações legislativas e a previsão de multa isolada de 50% sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido foi revogada pela Lei 13.137/2015. Este não foi o mesmo desfecho para os casos de declaração de compensação não homologada que, na redação da Lei 13.097/2015, a multa foi mantida sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada.

Sob a ótica do contribuinte, atualmente, a lei permite a realização da compensação, e, ao mesmo tempo, aplica penalidade de multa isolada, irrestritamente, a todos os contribuintes sobre a parcela do débito não homologado.

Por diversas vezes a não homologação decorre de aspectos formais da compensação, interpretação da coisa julgada que deu origem aos créditos e o contribuinte que exerceu de boa-fé o seu direito à compensação é penalizado simplesmente por ter exercido seu direito de pleitear a compensação.

No ano de 2012, após a inclusão do requisito da repercussão geral e antes da vigência do NCPC, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região chegou a analisar o tema, e, em precedente

¹⁹ BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em 19/07/2022.

da Corte Especial 5007416- 62.2012.404.0000, afastou a aplicabilidade das multas nos casos em que não se caracteriza a má-fé do contribuinte.

Os demais Tribunais Regionais não seguiram a mesma linha, o que nos permite constatar que o contribuinte que ajuizasse sua demanda no Tribunal Regional Federal da 4ª Região teria seu direito assegurado, o que não ocorreria aos demais contribuintes sujeitos às demais jurisdições.

Exemplo prático que corrobora o impacto da fixação das teses aos direitos do contribuinte em que os precedentes são elemento fundamental para uniformizar o entendimento, como o tema aqui tratado, para que se tenha o mesmo direito assegurado à totalidade dos contribuintes em situação idêntica e que realizam compensações para o pagamento dos seus tributos.

Em 2013 foi ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade 4.905, em sede de controle concentrado de inconstitucionalidade, na qual reforça que os contribuintes são inibidos de realizar a compensação por automaticidade da multa.

Ano seguinte, em 2014, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral nos autos do Recurso Extraordinário 796.939, em controle difuso de constitucionalidade por se tratar de questão constitucional que ultrapassa os limites subjetivos *ad causa* como destacado pelo Relator do caso, o Ministro Edson Fachin, já no início do seu voto:

Os dispositivos hostilizados são fontes de vasto contencioso judicial e administrativo tributário perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que vê-se obstado de empreender análise quanto a constitucionalidade de tais normas ao que urge posicionamento definitivo do STF sobre a matéria.

No julgamento virtual finalizado em março de 2023, foi fixada a tese jurídica que reconheceu a inconstitucionalidade da multa: “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”.

Os Ministros Celso de Melo, Gilmar Mendes, Dias Toffoli, André Mendonça e Cármen Lúcia acompanharam o entendimento do Relator. O Ministro Alexandre de Moraes acompanhou o Relator com ressalvas por compreender que a multa seria mantida no caso de comprovada má-fé do contribuinte (que deveria ser apurada caso a caso).

Além do direito dos contribuintes à isonomia assegurado pelo sistema de precedentes, o tema envolve outros direitos, em especial, o direito processual de petição do contribuinte aos Poderes Públicos. No caso, a garantia de seu direito em realizar o pedido de compensação que não pode ser restringido pela penalidade da multa de 50% do débito não homologado.

O artigo 5º, inciso XXXIV, “a”, da Constituição Federal prevê que “são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal”.

A discussão abrange os direitos dos contribuintes ao contraditório e ampla defesa; a vedação da utilização de tributos com efeito de confisco; os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, além de que o dispositivo assegura sanção política no sentido de cerceamento da liberdade do contribuinte de exercer uma conduta lícita que viola também o artigo 170 da Constituição.

Este é o impacto aos direitos do contribuinte que se pretende assegurar na Categoria 2, assim considerada como o conjunto de precedentes que assegurem o direito processual dos contribuintes que são, igualmente, significativos para garantia ao seu direito material.

5.4 Categoria 3. Tese Relacionada a Precedente Anterior e Coerência do Sistema. A Inclusão do ICMS na Base de Cálculo da CPRB. Superação de Tese do STJ Para Adequar ao Tema 1.048 do STF

A proposta da Categoria 3 é tratar dos precedentes que se relacionam a tese firmada, anteriormente, sobre tema correlato e que deve ser observada sob pena de infringir o direito dos contribuintes por incoerência do sistema.

O terceiro tema escolhido é o Tema 1.048 da repercussão geral que trata sobre a inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta – CPRB.

O julgamento realizado nos autos do RE 1.187.264 permite a reflexão sobre o impacto de tese firmada anteriormente, pelo próprio STF, no sentido da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS e a adoção de critério distinto para a nova resolução de litígio a tema relacionado:

Tema 1048: Inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB. Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz do artigo 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal, se o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS integra a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB. (STF. Tema 1.048. Recurso Extraordinário 1.187.264)

No ano de 2014, a tese foi analisada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que adotou como fundamento de decisão a interpretação do fisco apresentada no Parecer Normativo da SRFB 3/2012 para considerar que o ICMS deve integrar a receita bruta, base de cálculo da contribuição substitutiva:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA PIS E COFINS. LEI 12.546/2011. PARECER NORMATIVO SRFB N° 3/2012. O Parecer Normativo SRFB 3/2012 elucidou o conceito de receita bruta para fins de apuração da contribuição previdenciária prevista nos arts. 7º a 9º da Lei 12.546/2011, em substituição à contribuição devida sobre a folha de salários, bem como explicou as hipóteses de exclusão da base de cálculo da aludida contribuição, nos moldes estabelecidos na legislação de regência. O montante do ICMS integra a receita bruta utilizada como base de cálculo da contribuição substitutiva instituída nos arts. 7º a 9º da Lei 12.546/2011. (TRF4, AC 5016873-18.2013.4.04.7200, PRIMEIRA TURMA, Relator IVORI LUÍS DA SILVA SCHEFFER, juntado aos autos em 27/02/2014)

Em 15 de março de 2017, o STF analisou caso correlato sobre o conceito de receita bruta e definiu o Tema 69 da repercussão geral²⁰ ao fixar a seguinte tese “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”.

Referida tese gerou inúmeras discussões posteriores e sua interpretação gerou novo julgamento em sede de Embargos de Declaração. Anos após, em maio de 2021, foram modulados os efeitos da decisão e, no aspecto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS prevaleceu o entendimento de que é o ICMS destacado.

Das premissas acima expostas, nota-se que o julgado do Tema 69 impacta o direito do contribuinte quanto à proteção da boa-fé e segurança jurídica, pois, durante quatro anos gerou interpretações diversas entre fisco-contribuinte sobre a aplicação da tese fixada com impacto, inclusive, na contabilização de créditos dos contribuintes e possibilidade de compensação sob pena de multa de 50% como assinalado na Categoria 2 acima.

Além das discussões envolvidas no próprio contexto do Tema 69 surgiram novos temas correlatos que foram denominados como “teses filhotes” que nada mais são que situações que, apesar de não idênticas, exigem a aplicação do racional jurídico do precedente sob pena

²⁰ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Tema 69. Recurso Extraordinário 574.706. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br>> Acesso em 19/07/2022.

de gerar incoerência dentro do sistema de precedentes. Foi o que ocorreu com os pedidos de exclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta. Diante do posicionamento firmado pelo Tema 69, os contribuintes possuíam legítima expectativa que seria aplicado o mesmo entendimento.

Como as discussões possuíam a mesma base jurídica, o direito dos contribuintes chegou a ser reconhecido pelo próprio STF nos anos de 2018 e 2019, a exemplo do RE 1.100.405, Relator: Edson Fachin, Segunda Turma, julgado em 29 de março de 2019. Em abril de 2019, a Primeira Seção do STJ alinhada ao posicionamento do STF no Tema 69, ao julgar o Tema Repetitivo 994, nos autos do REsp. 1.638.772, reconheceu o direito de exclusão do ICMS da base de cálculo da CPRB nos termos do voto da Relatora, Ministra Regina Helena Costa:

De início, oportuno remarcar que, hodiernamente, despontam no cenário das questões tributárias preocupantes discussões tendentes a legitimar o alargamento de bases de cálculo por intermédio da inclusão de outros tributos, isto é, a situação denominada tributo sobre tributo, tal como a da inserção do ICMS na base cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (...)

Cumprе recordar, dada a estreita semelhança axiológica com o presente caso, que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Entendeu o Plenário da Corte, por maioria, que o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos, conforme acórdão assim ementado. (...)

Diante do exposto, propõe-se a seguinte tese para efeito dos arts. 1.036 do CPC/15 e 256-Q do RISTJ: os valores de ICMS não integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, instituída pela Medida Provisória 540/2011, convertida na Lei 12.546/2011. (STF. Recurso Especial 1.638.772)

Assim, os contribuintes tiveram a legítima expectativa do seu direito à exclusão do ICMS da base de cálculo da CPRB. O entendimento veio a ser alterado pelo próprio Plenário do Supremo, em fevereiro de 2021, ao fixar a tese do Tema 1.048 para afirmar a constitucionalidade da inclusão do ICMS da base de cálculo da CPRB.

O impacto do precedente do Tema 1.048 é visível nos demais julgados, tanto que, em maio de 2022, o STJ adequou o posicionamento frente à nova tese fixada, sendo este o mesmo procedimento observado pelos Tribunais de origem, a exemplo: TRF4, AC 5003418-92.2018.4.04.7205, Primeira Turma, Relatora Luciane Amaral Correa Munch, 20/05/2022. Trata-se, portanto, posicionamento diverso do STF em tema correlato ao Tema 69 julgado anteriormente com significativo impacto ao direito dos contribuintes, em afronta à segurança jurídica.

Exemplificada a situação fática, com a Categoria 3 ressalta-se a necessidade de ser mantida a coerência do sistema de precedentes para que seja adotado o mesmo racional jurídico e interpretação argumentativa para o novo tema correlacionado com a tese fixada, anteriormente.

A Categoria 3 revela um dos principais aspectos que deve ser tutelado para garantia aos direitos do contribuinte com a utilização da técnica processual dos precedentes.

5.5 Categoria 4. Tese que Fixa Conceitos a Serem Aplicados aos Casos Concretos: os Critérios de Relevância e Essencialidade para o Creditamento do PIS E COFINS Insumos

A quarta categoria trata dos precedentes que fixam parâmetros e diretrizes que serão base para sua aplicação pelos Tribunais de origem e demais aplicadores do direito com os ajustes necessários de acordo com a situação fática apresentada.

Nos anos de 2002 e 2003 foram editadas as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 que estabeleceram o regime não-cumulativo para as contribuições ao PIS e COFINS que, por conseguinte, estabelecem alíquota maior que a do regime cumulativo das contribuições ao passo que permite o creditamento.

Os critérios quanto ao creditamento foram objeto de interpretação e regulamentação pela Receita Federal, à época, nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 que restringiram os direitos dos contribuintes em afronta ao princípio da legalidade e deram origem à inúmeras discussões no judiciário consolidadas no julgamento do recurso repetitivo 1.221.170/PR.²¹

O tema escolhido é o Tema 779/780 julgado pelo STJ que estabelece o conceito de insumos para o creditamento do PIS e da COFINS ao fixar a seguinte tese nos autos do Recurso Especial 1.221.170/PR:

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do NCPC), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

²¹ BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Repetitivo 1.221.170/PR. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br>> Acesso em 19/07/2022.

A tese fixada apresenta critérios para nortear a aplicação das normas de creditamento no sentido de que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

Nesta categoria de precedente a tese define parâmetros a serem aplicados e que demandam, além da segunda camada de interpretação, ajustes à situação fática. Cite-se que o julgamento foi proferido sob o rito do artigo 543-C do CPC/73, período que apesar de anterior ao NCPC, já estava vigente a obrigatoriedade de observância dos julgados.

Foram estabelecidos dois critérios: de essencialidade ou relevância para que possa considerar o fato como imprescindível ou importante para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte para possibilitar o creditamento.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional editou a Nota SEI 63/2018²² que autorizou a dispensa de contestar e recorrer na qual destaca que o Procurador e o Auditor-Fiscal estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ, com a ressalva de ser possível a verificação se o item discutido no caso concreto se amolda ou não ao conceito.

Ante a diversidade das atividades desenvolvidas, a referida tese gerou novas discussões no momento de sua aplicação pelos contribuintes, fisco e Tribunais judiciais e administrativos.

Em pesquisa ao sistema de jurisprudência do STJ são identificados 30 acórdãos e 143 decisões monocráticas que aplicam o precedente aos casos concretos e determinam o retorno dos autos à origem para apreciação da matéria fática que não é de competência do STJ diante do enunciado da Súmula 7.

Com o objetivo de facilitar a visualização das novas discussões que surgiram a partir da interpretação dos dispositivos legais com os critérios estabelecidos no precedente citem-se, a título exemplificativo, algumas das situações fáticas em que se analisa a aplicação da tese fixada: (i) no STJ,²³ sobre diversas espécies de despesas, despesas com mão-de-obra pagas a

²² BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Nota SEI 63/2018**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br>> Acesso em 19/07/2022.

²³ BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. Pesquisa de jurisprudência. Agravo Regimental Interno no Recurso Especial 1.960.370/SP, Primeira Turma, em 16/05/2022; Agravo Regimental Interno no Agravo em Recurso Especial 1.878.148/SP, Segunda Turma, em 28/03/2022; Agravo Regimental Interno no Agravo em Recurso

pessoas físicas, serviços de representação comercial tomados, despesas com plano de saúde/vida e despesas com desembarço aduaneiro, comissão paga à importadora, preparação e emissão de documentos e; (ii) no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais²⁴ (CARF), sobre o frete na aquisição de insumos, embalagens para proteção do produto durante o transporte, gastos com uniforme e vestuário e materiais químicos, frete de produtos acabados e despesas de propaganda e marketing.

Nos Tribunais Regionais Federais, as discussões se aprofundam sobre a aplicabilidade dos insumos como essencial e relevante à atividade de empresa, a exemplo se as despesas com taxas de administração de cartão de crédito/débito podem ser consideradas insumos para fins de creditamento. A Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região compreendeu no sentido de que não podem ser considerados insumos:

Entendo que não restam caracterizadas como insumos as despesas explicitadas na inicial. Saliente-se que o fato de o encargo (taxas de administração de cartão de crédito/débito) desempenhar um importante papel para a empresa, no sentido de propiciar a comercialização de suas mercadorias, à vista da comodidade de seus consumidores realizarem as compras por meio do cartão de crédito/débito, não faz com que esteja intrinsecamente ligado ao exercício de suas atividades. (Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível 0011743-98.2012.4.03.6100. Publicado em 01/03/2021)

Conclui-se que a referida categoria de precedente gera novos debates e interpretações para sua aplicação aos casos práticos. Não se trata de tese fixada com aplicação imediata, mas que requer a análise posterior das premissas e critérios estabelecidos diante da situação fática.

As novas interpretações são realizadas pelos contribuintes na realização de suas atividades, pelo Fisco, como a edição da Nota SEI 63/2018, e nos demais Tribunais administrativos e judiciais.

O importante para se manter o direito dos contribuintes, nos casos da Categoria 4, é que os critérios estabelecidos pelo precedente sejam claros e objetivos para facilitar sua aplicação com isonomia e coerência, ante a impossibilidade de o precedente tratar, de forma específica, da integralidade das situações fáticas para as quais se aplica.

Especial 1.576.570/SP, Segunda Turma, em 17/08/2021; Agravo Regimental Interno no Recurso Especial 1.564.179/PE, Primeira Turma, em 30/11/2020; Agravo Regimental Interno no Recurso Especial 145.760/PE, Primeira Turma, em 28/09/2020. Disponível em: <<https://scostj.jus.br>> Acesso em 19/07/2022.

²⁴ BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Pesquisa de jurisprudência. Acórdão 9303-013.234 de 12/07/2022; Acórdão 9303-013.244 de 12/07/2022; Acórdão 9303-013.172 de 12/04/2022; Acórdão 9303-012.973 de 17/03/2022 e Acórdão 3302-012.007 de 26/10/2021. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br>> Acesso em 19/07/2022.

5.6 Categoria 5. Tese que Analisa a Tributação nas Hipóteses em que as Normas não Conseguem Prever a Integralidade dos Dados Fáticos. O Caso das Novas Tecnologias

Na introdução deste trabalho foram indicados conflitos que surgem nas relações fisco-contribuinte e que são objeto dos precedentes, dentre os quais se destacam os novos fatos sociais que surgem em momento posterior à norma que é insuficiente, de forma expressa, para se adequar à nova realidade. Os *marketplaces* e *softwares*, são exemplos das novas tecnologias que permeiam as atuais análises dos Tribunais.

O tema repetitivo selecionado para esta categoria trata da imunidade dos livros eletrônicos por representar marco inicial das discussões sobre a adequação da norma aos novos fatos sociais e tecnologias que formarão novos precedentes.

A Constituição Federal prevê no artigo 150, inciso VI, alínea *d*, que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

No decorrer do tempo desde a promulgação da Constituição de 1988, há 33 anos atrás, fatos novos surgiram e os livros eletrônicos em novo formato passaram a ocupar significativo espaço. Consequentemente, surgiu novo conflito entre fisco-contribuinte e o questionamento se a imunidade prevista quanto aos livros (realidade fática dos livros impressos no momento da instituição da norma) seria aplicável aos livros em novo formato, eletrônicos.

Nos Tribunais de origem, no ano de 2015, as discussões se pautavam na abrangência da imunidade aos aparelhos de leitura de livros digitais. Muitas decisões foram no sentido de inaplicabilidade da imunidade por ter o aparelho outras funções: “Caso em que no presente caso é impossível a equiparação do aparelho importado pela impetrante, denominado “LEV”, ao livro em papel, dada a ausência de prova hábil a demonstrar tratar-se de equipamento concebido exclusivamente para a leitura de livros digitais (“e-Reader”)” (Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Terceira Turma, Apelação Cível 0003459-73.2014.4.03.6119, e-DJF3 Judicial:15/05/2015).

Posteriormente, reconhecida a repercussão geral do tema, o STF apreciou a matéria nos autos do Recurso Extraordinário 330.817/RJ e fixou a tese de que a imunidade se aplica ao livro eletrônico (*e-book*), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo, redação que foi formalizada, posteriormente, na Súmula Vinculante 57:

Tema 593

Imunidade tributária de livro eletrônico (e-book) gravado em CD-ROM.

Tese

A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo.

Especificamente sobre os novos aparelhos de leitura, o STF definiu que a regra de imunidade alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou *e-readers*) confeccionados exclusivamente para este fim, ainda que, eventualmente, estejam equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliam a leitura digital, tais como dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e do tamanho da fonte.

O STF restringiu a aplicação da imunidade aos aparelhos multifuncionais, como *tablets*, *smartphone* e *laptop* em que as funcionalidades vão muito além da leitura de livros digitais. A aplicação do precedente atinge a segunda camada interpretativa além da análise de novos dados fáticos para aplicar o julgado. É o que se observa da recente análise realizada pelo TRF da 3ª Região que, em julho de 2021,²⁵ considerou inaplicável o precedente para o caso concreto “porquanto os leitores de livros digitais, modelos “Bookeen Lev com luz – CYBOY4F-AS” e “Bookeen Lev – CYBOY4S-AS”, possuem outras funções, como a reprodução de imagens”.

Além do exposto, surgiram novas discussões correlatas como a aplicação do entendimento do Supremo para a norma que reduz a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de livros, nos termos do inciso VI do artigo 28 da Lei 10.865/2004. O pedido dos contribuintes é que a redução de alíquotas seja aplicada aos livros no conceito e abrangência atribuídos pelo STF no Tema 593.

Em recente decisão de março de 2022, a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª região²⁶ ressaltou a existência do avanço tecnológico e aplicou “a mesma linha de raciocínio da tese supracitada, a despeito de se tratar no caso vertente de aplicação de alíquota zero de PIS e COFINS, tendo em vista a coincidência da fundamentação a embasar a concessão do benefício tributário pleiteado”.

²⁵ SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Sexta Turma, Apelação Cível 0023747-02.2014.4.03.6100, DJEN DATA: 01/07/2021. Disponível em: <<https://web.trf3.jus.br>> Acesso em 20/07/2022.

²⁶ SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Terceira Tuma. Apelação Cível 0018967-19.2014.4.03.6100. Intimação via sistema: 11/03/2022. Disponível em: <<https://web.trf3.jus.br>> Acesso em 20/07/2022.

Somente a título exemplificativo, cite-se, ainda, alguns temas que surgem do avanço tecnológico e que foram submetidos ao judiciário: o ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet (Súmula 334 do STJ) e a inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador no qual foi definido que as operações serão tributáveis pelo ISS no julgamento da ADI 5.576/SP.

O julgado da ADI 5576/SP fixou a seguinte tese: “É inconstitucional a incidência do ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador”. O tema é exemplo claro de que na redação da tese fixada não consta a integralidade da *ratio decidendi* que deve ser aplicada aos demais julgados. Neste caso, a *ratio* abrange o entendimento anterior das ADIs 1.945 e 5.659 nas quais se decidiu que as referidas operações relativas ao licenciamento ou cessão do direito de uso de *software*, seja ele padronizado ou elaborado por encomenda, devem sofrer a incidência do ISS, e não do ICMS.

A Categoria 5 ressalta, portanto, a importância de assegurar os direitos dos contribuintes em um cenário fático de dinâmica e veloz transformação, no qual os novos fatos sequer podem ser previstos no momento de edição da norma.

O desafio na formação e aplicação dos precedentes desta Categoria se apresenta na tentativa de enquadrar ou diferenciar a aplicação da norma existente à nova situação fática, além do impacto dos conceitos atribuídos pelos precedentes às novas tecnologias, que requer maior atenção aos operadores do direito, ao considerar as situações previamente estabelecidas, para evitar sua aplicação de forma ampla e irrestrita em prejuízo à segurança jurídica.

5.7 Categoria 6. Tese que Fixa Parâmetros Complementares a Precedente Anterior. A Isenção do Imposto de Renda sobre os Rendimentos de Portador de Moléstia Grave

A sexta categoria de precedente trata da fixação de tese complementar a precedente anterior em que ambos tenham por objeto o mesmo tema central. Nesta hipótese a prestação jurisdicional, em sua íntegra, somente é observada após a realização do julgamento complementar, no exemplo a ser apresentado, a isenção do imposto de renda sobre os rendimentos de portador de moléstia grave.

No Tema 1.037, julgado pelo STJ nos autos do Recurso Especial 1.814919/DF,²⁷ foi analisada a seguinte situação: a isenção do imposto de renda prevista na Lei 7.713/1988 para

²⁷ BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.814.919/DF. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br>> Acesso em 17/07/2022.

os proventos de aposentadoria e reforma seriam aplicáveis ao trabalhador com doença grave que esteja na ativa?

O interessante deste tema é ver a evolução das discussões que permeiam o mesmo tema central por enfoques e abrangências diversas sendo necessário realizar distinção do Tema Repetitivo 250/STJ para realizar nova análise complementar pelo Tribunal Superior:

Tema 1037: Incidência ou não da isenção do imposto de renda prevista no inciso XIV do artigo 6º da Lei 7.713/1998 sobre os rendimentos de portador de moléstia grave que se encontra no exercício de sua atividade laboral.

Trata-se de debate diverso do travado no Tema Repetitivo 250/STJ (REsp 1.116.620/BA), em que se limitou a discussão à natureza do rol de moléstias graves constante do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/1988 - se taxativa ou exemplificativa -, de modo a possibilitar, ou não, a concessão de isenção de imposto de renda a aposentados portadores de outras doenças graves e incuráveis. (Acórdão publicado no DJe de 3/12/2019)

Inicialmente, o Tema Repetitivo 250/STJ foi julgado em 08/2010 nos autos do Recurso Especial 1.116.620 e analisou se o dispositivo que garante a isenção do imposto de renda a portadores de doenças graves era taxativo ou exemplificativo, concluindo que seria taxativo o rol e se aplicaria somente às doenças ali descritas: “Por conseguinte, o rol contido no referido dispositivo legal é taxativo (*numerus clausus*), vale dizer, restringe a concessão de isenção às situações nele enumeradas”.²⁸

O fundamento adotado foi o artigo 111 do CTN e a interpretação restritiva para as isenções de tributos concedidas pelo poder público com as ressalvas de que o judiciário não deve ultrapassar sua competência para adentrar a do legislativo, o que se entende como alinhado ao princípio da separação dos poderes. Por outro lado, o tema é sensível do ponto de vista à garantia aos direitos do contribuinte por dois aspectos, para a garantia do mínimo vital e por impossibilidade de o dispositivo prever todas as situações de moléstias graves existentes.

O passo seguinte é analisar o Tema 1.037 que foi distribuído ao STJ em maio de 2019 e julgado nos autos do Recurso Especial 1.814.919/DF,²⁹ correlato ao anterior, pois apreciou se a isenção do imposto de renda prevista na Lei 7.713/1988 para os proventos de aposentadoria e reforma seriam aplicáveis ao trabalhador com doença grave que esteja na ativa.

²⁸ BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. Tema 250. Recurso Especial 1.116.620. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br>> Acesso em 24/07/2022.

²⁹ BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.814.919/DF. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br>> Acesso em 17/07/2022.

O tema foi julgado sob a sistemática do artigo 1.036 e seguintes do NCPC, em junho de 2020, para firmar a tese jurídica de que: "Não se aplica a isenção do imposto de renda prevista no inciso XIV do artigo 6º da Lei 7.713/1988 (seja na redação da Lei 11.052/2004 ou nas versões anteriores) aos rendimentos de portador de moléstia grave que se encontre no exercício de atividade laboral."³⁰

Os precedentes devem ser aplicados para a solução de conflito entre fisco e contribuinte de modo que a interpretação conjunta resulte na tese que o contribuinte inativo e portador de moléstia prevista, expressamente, no inciso XIV do artigo 6º da Lei 7.713/1988, possua direito à isenção do imposto de renda.

Como a tese secundária que complementa a inicial somente foi incluída para apreciação do Tribunal Superior anos após o primeiro julgamento não seria possível o julgamento conjunto dos temas neste caso.

A Categoria 6 selecionada permite a conclusão de que o julgamento conjunto de temas complementares, a exemplo do acima exposto, permite assegurar a segurança jurídica aos contribuintes e a previsibilidade das exigências tributárias a que estará sujeito. Por outro lado, se os julgamentos ocorrem em momentos distintos, o critério a ser utilizado é de modulação dos efeitos da segunda decisão para se proteger a boa-fé e a confiança do contribuinte na orientação anteriormente vigente.

5.8 Os Precedentes Obrigatórios como Instrumento para Assegurar a Segurança Jurídica e os Direitos Dos Contribuintes. Coerência e Proteção da Confiança

A coerência e a proteção da confiança são expoentes máximos que devem ser observados desde a formação à aplicação dos precedentes para que o sistema de uniformização de entendimento acerca da solução dos conflitos entre fisco-contribuinte possa ser considerado instrumento apto a garantir a segurança jurídica em consonância aos princípios constitucionais.

Nas categorias acima descritas, a partir do histórico dos julgados, observa-se que os julgamentos divergiam sobre a tese de direito e sua aplicação à situação fática e, em outros casos, os posicionamentos foram sendo consolidados no âmbito dos Tribunais de origem em arguições de inconstitucionalidade.

³⁰ BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.814.919. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br>>. Acesso em 21/07/2022.

Este cenário original de instabilidade e afronta aos direitos do contribuinte foram determinantes para o direcionamento do sistema para o uso de mecanismos para garantir a isonomia e uniformização de entendimento. Neste sentido, o artigo 926 do NCPC prevê, atualmente, que os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência.

Além da formação dos precedentes como instrumento para assegurar os direitos dos contribuintes, a análise das categorias nos direciona para a segunda parte do dispositivo que determina que os tribunais devem manter a jurisprudência estável, íntegra e coerente para serem assegurados os direitos dos contribuintes previstos nas normas constitucionais e infraconstitucionais descritas no início deste trabalho.

As Categorias 1 e 2 acima correlacionam a temática com os enunciados das Súmulas, com efeitos *erga omnes*, que asseguram a observância obrigatória à administração pública desde a fiscalização, além da aplicação dos precedentes no sistema do NCPC para garantir uniformidade na solução dos conflitos e assegurar os direitos processuais dos contribuintes.

Na Categoria 3 em que a tese posterior é relacionada a precedente anterior e este não foi observado, há significativo impacto negativo aos direitos do contribuinte com afronta ao princípio da segurança jurídica e proteção da confiança. Esta categoria representa o maior desafio na prática dos precedentes que exige a inegociável aplicação do princípio basilar da coerência.

Nesta categoria foi apresentado o precedente anterior do próprio STF que considerou indevida a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS e, logo após, em precedente em que se discutia a mesma base de cálculo, a receita bruta, para a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) definiu-se, *a contrario sensu*, pela inclusão do ICMS.

A incoerência afronta não somente o artigo 926 do NCPC, como também os princípios da segurança jurídica e proteção da confiança, além de ser exemplo de utilização inadequada do instrumento processual dos precedentes por não observar a própria finalidade de uniformização de jurisprudência. Trata-se de retrocesso e retorno ao *status quo* antes da adoção dos precedentes obrigatórios que gera instabilidade e insegurança.

De todos os aspectos tratados, sem dúvidas, a coerência é o ponto fulcral, a linha dorsal para que os precedentes repercutam de forma positiva, com a correta utilização do instrumento processual para garantir segurança jurídica aos contribuintes.

As Categorias 4 e 5, que fixam conceitos e analisam hipóteses em que as normas não conseguem prever a integralidade dos novos fatos, a aplicação dos precedentes demanda exercício de correta interpretação destes conceitos ou exclusão de sua aplicação diante da situação fática apresentada para que se possa garantir os direitos dos contribuintes.

Novas decisões que ao aplicar os conceitos de essencialidade e relevância para fins do creditamento de insumos no PIS e na COFINS acabam por restringir o direito ao crédito afrontam os direitos dos contribuintes. O mesmo pode ocorrer na aplicação indevida de precedentes à novas situações fáticas apresentadas que não podem ser consideradas ou conceituadas de forma similar, o que é muito comum no âmbito das novas tecnologias.

Na Categoria 6 em que são fixados parâmetros complementares a precedente anterior é importante considerar a proteção da confiança dos contribuintes que passam a ter novas premissas que impactam seus direitos, observados os princípios da irretroatividade e anterioridade em casos de novas exigências.

Em síntese as categorias selecionadas podem ser sumarizadas com a descrição de seu critério de aplicação:

- a. Categoria 1. Tese que declara inconstitucionalidade de norma e a edição das Súmulas Vinculantes nos termos do artigo 103-A da Constituição Federal.
Critério de aplicação: proteção da confiança e modulação de efeitos, observados os requisitos constitucionais e observância obrigatória à administração pública;
- b. Categoria 2. Tese de direito processual. O caso da automática exigência da multa de 50% em caso de não homologação de compensação.
Critério de aplicação: para além do direito material, o direito processual do contribuinte deve ser assegurado como direito de petição, ampla defesa e contraditório;
- c. Categoria 3. Tese relacionada a precedente anterior e a coerência do sistema. A inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB. Superação de tese do STJ para adequar ao Tema 1.048 do STF.
Critério de aplicação: manutenção da coerência do sistema. Observar se há precedente anterior sobre matéria correlata para evitar definição de temas similares de forma

antagônica, como ocorria em momento anterior ao próprio sistema de precedentes obrigatórios;

- d. Categoria 4. Tese que fixa conceitos a serem aplicados aos casos concretos. Os critérios de relevância e essencialidade para o creditamento do PIS e COFINS insumos.

Critério de aplicação: a aplicação requer análise fática de adequação dos requisitos pressupostos no precedente;

- e. Categoria 5. Tese sobre os impactos da tributação nas hipóteses em que as normas existentes não conseguem prever a integralidade dos dados fáticos. O caso das novas tecnologias.

Critério de aplicação: a aplicação deve estar atenta aos aspectos similares e distintos para compreender se a norma pode ser aplicada ou não às novas tecnologias, além de demandar dos julgadores e operadores do direito o correto conhecimento da estrutura tecnológica analisada;

- f. Categoria 6. Tese que fixa parâmetros complementares a precedente anterior. A isenção do imposto de renda sobre os rendimentos de portador de moléstia grave.

Critério de aplicação: a aplicação demanda que o precedente posterior seja coerente com o precedente anterior e que os efeitos sigam as regras da anterioridade para a proteção da confiança do contribuinte que somente teve acesso à íntegra do precedente firmado com o julgamento do tema correlato e complementar.

Das análises práticas e categorias descritas pode-se concluir que os precedentes, como instrumento de uniformização da jurisprudência, são instrumentos eficazes para assegurar os direitos dos contribuintes, desde que mantida a coerência entre estes, e observados os princípios constitucionais, da segurança jurídica, isonomia, anterioridade, irretroatividade, para se atingir esta finalidade.

O segundo passo é garantir que a jurisprudência se mantenha estável, íntegra e coerente na aplicação dos precedentes, processo que envolve a utilização correta e prudente das técnicas processuais complementares a seguir detalhadas, como a modulação de efeitos e o *distinguishing*, para assegurar os direitos dos contribuintes, sob pena de que sejam, ao contrário, violados.

6 REFLEXOS DA APLICAÇÃO DOS PRECEDENTES PELO PODER EXECUTIVO. ATUAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

6.1 A Praticabilidade e os Limites na Edição de Atos Normativos Interpretativos

Antes de adentrar na análise específica das aplicações dos precedentes pelos órgãos administrativos e judiciais, esclarece-se que a técnica processual está inserida no contexto da praticabilidade e justiça tributária, pontuadas por Regina Helena Costa (2007) como originárias dos atos jurisdicionais.

Costa cita Derzi (2007, p. 89) que “adverte para o risco da proliferação de técnicas simplificadoras com fundamento exclusivo em atos administrativos normativos, propiciadora de ofensas à lei e à Constituição” e conclui que a norma processual administrativa no campo tributário “ainda não logrou alcançar estágio desejável de desenvolvimento, como já ocorreu, há muito, com o processo judicial, sendo imperioso que se dê maior atenção ao seu regramento e à sua utilização” (COSTA, 2007, p. 397).

Os aspectos da praticabilidade foram analisados pela autora sob a ótica de aplicação das normas tributárias. Neste estudo se propõe transferir os ensinamentos da praticabilidade e seus limites à aplicação dos precedentes pelos órgãos administrativos com a edição de atos que interpretam e direcionam a observância das teses fixadas pela autoridade fiscal.

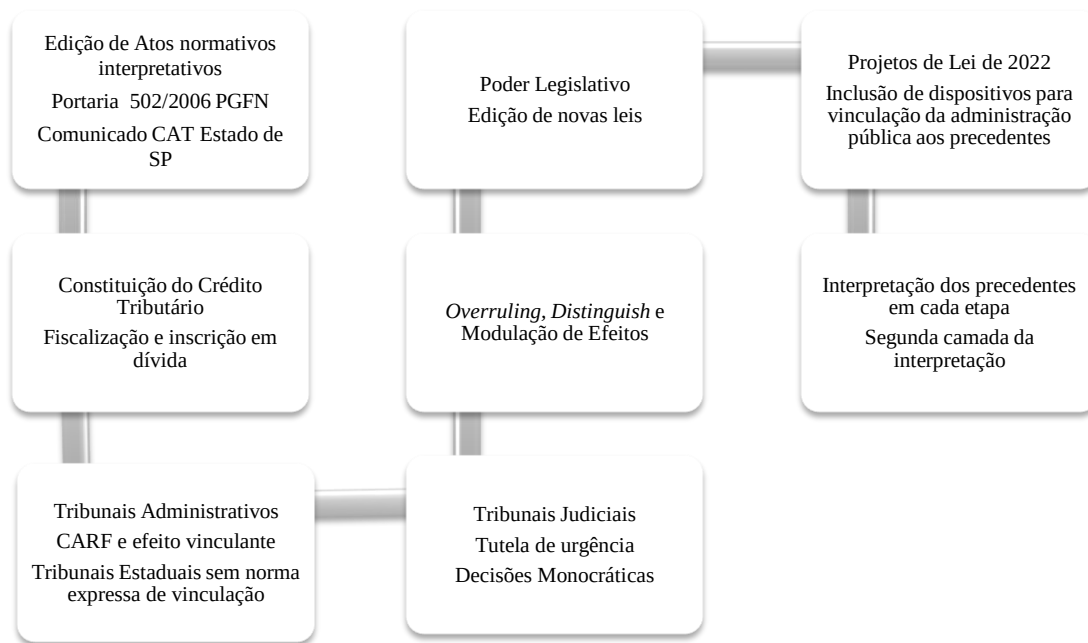
Segundo esclarece a Ministra Regina Helena Costa (2007, p. 64), a discricionariedade administrativa se justifica pela impossibilidade de a lei prever todas as situações que serão tratadas pelo administrador público e reconhecer que, em determinadas situações, prefere-se a análise do administrador que está ciente de todas as particularidades envolvidas para propiciar a aplicação justa.

De forma distinta, os atos administrativos ao direcionar a aplicação dos precedentes não podem ser discricionários e apresentar interpretação distinta e incoerente com o precedente firmado pelo Tribunal Superior, sob pena de afronta aos direitos do contribuinte. Por outro lado, observa-se, na prática, a praticabilidade a partir de atos administrativos alinhados ao precedente e que estendem a *ratio decidendi* às situações práticas não constantes expressamente do precedente e que merecem igual tratamento e desoneração tributária.

Neste novo contexto é que a praticabilidade deve ser lembrada e direcionada para garantia da justiça tributária com a correta aplicação dos precedentes pelos órgãos

administrativos. Nesta trajetória são realizadas operações cognitivas da segunda camada de interpretação dos precedentes que podem ser sintetizadas nas etapas a seguir:

Figura 5: Trajetória interpretativa de aplicação dos precedentes



Fonte: elaborada pela autora (2023)

Assim, a aplicação dos precedentes pela Administração Pública ocorre e impacta o direito dos contribuintes desde a constituição do crédito até o controle administrativo e judicial, sendo os atos administrativos que direcionam a aplicação dos precedentes parte deste processo que será tratado a seguir.

6.1.1 Portaria 502/2006 da Procuradoria da Fazenda Nacional. Dispensa de contestação, interposição de recurso e desistência. Emissão de Parecer sobre os precedentes

As Procuradorias da Fazenda Nacional, Estadual, Municípios e órgãos de fiscalização atuam diretamente em novos conflitos tributários.

Após a implementação do sistema de precedentes foram organizados Pareceres, Comunicados e Notas que refletem a interpretação destes órgãos para aplicação dos precedentes com impacto direto aos direitos do contribuinte.

Especificamente, para as exigências dos tributos federais, a organização administrativa para aplicação dos precedentes pela Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) teve início com a edição da Lei 10.522/2002, alterada pela Lei 11.033/2004 e, por fim, pela edição da Lei 13.874/2019.

As leis passaram a permitir que a PGFN ficasse dispensada de contestar e autorizada a desistir de recursos sobre os temas fixados, além de emitir parecer sobre os julgados em orientação aos Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, nos termos previstos nos artigos 19 e 19-A.

Inicialmente a previsão era mais restrita e, atualmente, abrange os temas decididos pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça quando forem definidos, respectivamente, em repercussão geral ou recurso repetitivo.

Há a possibilidade adicional de ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional prever a não interposição de contestação e recursos em casos em que não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional e veja que, neste caso, no curso processual, o desfecho favorável ao contribuinte pode ocorrer antes do trânsito em julgado do precedente.

No ano de 2019, a Lei 13.874 inovou para incluir a possibilidade de extensão da *ratio decidendi* a tema não abrangido pelo precedente quando a ele forem aplicáveis os fundamentos determinantes extraídos do julgamento paradigma ou jurisprudência consolidada, desde que inexista outro fundamento relevante que justifique a impugnação em juízo.

A exposição de motivos da Medida Provisória 881, de 30 de abril de 2019, e convertida na Lei 13.874 de 2019, esclareceu que a redação anterior não previa a possibilidade de extensão da “*ratio decidendi*” a tema nele não especificamente analisado, o que gerava contradições na atuação da Administração Pública Federal.

Na prática, desde a edição da Portaria 502/2016, a PGFN apresenta listagem de temas sobre os quais foi emitido parecer com análise da decisão proferida pelo Tribunal Superior seguida de orientação para os órgãos administrativos.

Referida listagem auxilia a organização prática e atuação das partes no processo, o que se ressalva é que sejam afastadas interpretações equivocadas dos precedentes pelos órgãos administrativos que possam restringir direitos dos contribuintes assegurados pelos Tribunais

Superiores. Para exemplificar, cite-se o Tema 72 da repercussão geral que reflete a aplicação do precedente pela PGFN de forma favorável aos direitos do contribuinte.

Ao interpretar este precedente, a própria PGFN estende a *ratio decidendi* para situação idêntica e não prevista de forma expressa no julgado que está em consonância à proteção dos direitos dos contribuintes em situação idêntica:

Tema 72: Inclusão do salário-maternidade na base de cálculo da Contribuição Previdenciária incidente sobre a remuneração.

Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 195, caput e §4º; e 154, I, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, da inclusão do valor referente ao salário-maternidade na base de cálculo da Contribuição Previdenciária incidente sobre a remuneração (art. 28, § 2º, I da Lei 8.212/91 e art. 214, §§ 2º e 9º, I, do Decreto 3.048/99) (Supremo Tribunal Federal. Tema 72. Recurso Extraordinário 576.967).

O tema trata da inclusão ou não da rubrica do salário-maternidade na base de cálculo da Contribuição Previdenciária incidente sobre a remuneração.

Nos anos de 2014 e 2015, os Tribunais Regionais se posicionaram pela incidência da contribuição sobre o salário-maternidade ao considerar que o artigo 28, §2º da Lei 8.212/91 assim o definia como integrante da base de cálculo: TRF 1, AC 0036711-33.2014.4.01.3400, 7ª Turma, 11/03/2016, TRF 2, Reexame Necessário 0001854-11.2010.4.02.5101 e TRF 5, Apelação 0005809-31.2012.4.05.8000, 13/08/2015.³¹

No STJ por ocasião do julgamento do Recurso Especial 1.230.957-RS, sob o regime do artigo 543-C foi decidido que incidiria a contribuição previdenciária sobre o salário maternidade. No âmbito do STF, o Tema 72 foi julgado em 05 de agosto de 2020 para reconhecer a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária devida pelo empregador sobre o salário maternidade. O STF, então, reconheceu que seria inexigível a contribuição sobre a rubrica salário maternidade por não se tratar de contraprestação pelo trabalho, somado ao alinhamento aos direitos fundamentais de proteção à família e a mulher.³²

O Tema foi escolhido por seu reflexo no âmbito judicial em que houve a retratação do posicionamento anterior do STJ, em 12/05/2022 nos autos do Recurso Especial 684.226-RN, para se alinhar ao precedente do STF e elaboração de parecer da PGF. Trata-se de exemplo de aplicação do precedente em que a PGFN no Parecer SEI 19424/2020/ME estendeu a *ratio*

³¹ Jurisprudência Unificada. Disponível em: <<https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/unificada/>>. Acesso em 20/07/2022.

³² BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 576.967-PR. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br>>. Acesso em 20/07/2022.

decidendi do Tema 72 para as contribuições SAT/RAT (artigo 22, inciso II, da Lei 8.212/91) e às contribuições de terceiros, a seu ver, por possuírem os mesmos fundamentos determinantes do precedente:

Observação 2. Os fundamentos determinantes do acórdão-paradigma podem ser estendidos às contribuições previdenciárias a cargo do empregador detalhadas no art. 22, II, da Lei 8.212, de 1991, e no art. 57, §6º, da Lei 8.213, de 1991, para reconhecer a inconstitucionalidade da inclusão do salário-maternidade sobre esses tributos.

Observação 3. Além disso, os fundamentos determinantes do acórdão-paradigma podem ser estendidos às contribuições de terceiros a cargo do empregador e incidentes exclusivamente sobre a folha de salários, para declarar a invalidade da cobrança de tais tributos sobre o salário-maternidade.

Por outro lado, a interpretação da PGFN é restritiva em relação à aplicação do precedente às contribuições devidas pela empregada que pode ensejar novas discussões sobre a aplicabilidade do julgado neste particular:

Observação 4. Por sua vez, a *ratio decidendi* do tema 72 não se estende à contribuição previdenciária devida pela empregada, na medida em que essa exação possui contornos constitucionais e legais distintos do caso julgado, que se encontram explicitados no Parecer SEI 18361/2020/ME e que interditam a pretendida ampliação. Nesse sentido, deve-se defender a validade da inclusão do salário-maternidade sobre a sua base de cálculo, impugnando-se as decisões que equivocadamente aplicam o tema 72 à contribuição da empregada.

Na análise dos direitos dos contribuintes para as teses que são interpretadas por Pareceres da PGFN ressalta-se que a ampliação da *ratio decidendi* para situação idêntica é medida de praticabilidade coerente e que garante segurança aos contribuintes empregadores que possuem, da mesma forma, a obrigatoriedade de recolhimento das referidas contribuições SAT/RAT e terceiros.

O ponto de atenção são as interpretações restritivas que podem surgir do próprio julgado. Neste caso específico, a não aplicação do Tema 72 às contribuições devidas pelas empregadas não foi tema expresso no julgado, de toda forma a indicação é de que o fisco manterá a exigência das referidas contribuições, mesmo após o direcionamento no julgado para a proteção à família e a mulher que impacta, principalmente, a empregada contribuinte.

Há diversos outros temas que são objeto de Pareceres, Notas da PGFN e Soluções de Consulta da Receita Federal, Estados e Municípios em decorrência da interpretação dos precedentes que, para fins deste estudo, seleciona-se o Comunicado CAT 14/2018 do Estado de São Paulo a seguir analisado.

6.1.2 Comunicado CAT do Estado de São Paulo e surgimento de novos conflitos na aplicação do precedente e o direito dos contribuintes aos pedidos de ressarcimento de ICMS

Seleciona-se como caso exemplificativo do impacto da interpretação dos atos administrativos, o Comunicado CAT do Estado de São Paulo que ao aplicar precedente restringiu o direito dos contribuintes e gerou novo conflito submetido ao judiciário.³³

No Tema 201 da repercussão geral, nos autos do Recurso Extraordinário 593.849, em outubro de 2016, o STF fixou a tese de que é devida a restituição da diferença do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida. No mesmo julgado, foram modulados os efeitos da decisão para que o precedente oriente os litígios judiciais pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral e os casos futuros de antecipação do pagamento por fato gerador presumido.

No âmbito da administração tributária estadual foi emitido o Comunicado CAT 14/2018 para aplicar o precedente e, por consequência, realizou a sua interpretação nos seguintes termos:

O Coordenador da Administração Tributária,
Considerando o disposto nas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 593.849 e na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.777;
Considerando que é competência da PGE/SP, dentre outras, definir, previamente, a forma de cumprimento de decisões judiciais e promover a uniformização da jurisprudência administrativa e da interpretação das normas, tanto na Administração Direta como na Indireta, conforme artigo 3º, incisos XI e XIII, da Lei Complementar estadual 1.270/2015, Comunica que, conforme manifestação complementar da PGE/SP, depois do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.777 e do Recurso Extraordinário 593.849, ficou sedimentado o entendimento de que o artigo 66-B, II, da Lei 6.374/1989, julgado constitucional sem qualquer menção ao seu novo §3º, deve ser aplicado pela Administração.
Para o ressarcimento do ICMS pago antecipadamente pelo regime de substituição tributária, em decorrência de hipótese prevista no artigo 66-B, II, da Lei 6.374/1989, será admitido pedido referente ao período posterior a 19.10.2016, data em que foram tornadas públicas as decisões do Supremo Tribunal Federal sobre o tema, sendo admitido também pedido de ressarcimento referente a casos pretéritos que já estavam em trâmite judicial na referida data.

Note-se que ao interpretar o precedente, o Comunicado CAT 14/2018 faz menção à sua devida aplicação, e, ao mesmo tempo, considera que “ficou sedimentado o entendimento

³³ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. 13ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, julgado em 08 de junho de 2022. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsjsg/get>>. Acesso em 22/07/2022.

de que o artigo 66-B, II, da Lei 6.374/1989, julgado constitucional sem qualquer menção ao seu novo §3º, deve ser aplicado pela Administração”.

Ocorre que o artigo 66-B, II, §3º da Lei 6.374/1989 restringe o direito do contribuinte à restituição do imposto pago antecipadamente somente aos casos em que a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária tenha sido fixada anteriormente:

Artigo 66-B – Fica assegurada a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária:

II – caso se comprove que na operação final com mercadoria ou serviço ficou configurada obrigação tributária de valor inferior a presumida.

§ 3º – O disposto no inciso II do "caput" deste artigo aplica-se apenas na hipótese de a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária ter sido fixada nos termos do "caput" do artigo 28. (NR)

Posteriormente, a restrição imposta pelo §3º foi revogada pela Lei 17.293, de 15 de outubro de 2020. Neste ínterim, o tema retornou ao judiciário para assegurar o direito dos contribuintes à devida aplicação do precedente (Tema 201) sem a limitação temporal prevista no Comunicado CAT 14/2018. Recentes acórdãos do TJSP afastaram a limitação do artigo 66-B, II, §3º da Lei 6.374/1989 por ser incompatível com o decidido em repercussão geral:

Ementa: APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. ICMS-ST SUBSTITUIÇÃO PARA FRENTE PREVISTA NO ART. 150, §7º DA CF/88. Pretensão ao ressarcimento do ICMS-ST pago a maior no regime de substituição tributária, sem a limitação temporal prevista no CAT 14/2018. Possibilidade. Caráter preventivo do mandado de segurança, não havendo que se falar em ausência de negativa administrativa que poderia acarretar ausência de direito líquido e certo. Restrição acrescida à legislação estadual (§ 3º do art. 66-B da LE 6.374/89) que não deve ser aplicada, visto ser incompatível com o decidido em sede de repercussão geral. Pretensão de afastamento dos efeitos do Comunicado CAT 14/2018. Tese fixada pelo STF (Tema 201), em 19.10.2016, pela qual se reconheceu ser "devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida". Legislação paulista que já previa tal modalidade de restituição, julgada constitucional, na mesma data, por meio da ADI 2.777/SP. Impossibilidade de limitação temporal. Precedentes desta E. Corte. Correção dos créditos a serem compensados pela Taxa SELIC. Descabimento. Taxa SELIC que engloba atualização monetária e juros moratórios. Ausente mora da Fazenda Pública diante da imprescindibilidade de prévio processo administrativo. Atualização monetária que se mostra devida para recompor o valor da moeda. Precedente desta E. Corte. R. sentença reformada para conceder em parte a segurança. RECURSO DE APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDO (TJSP, 2022) (Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. 13ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, julgado em 08 de junho de 2022)

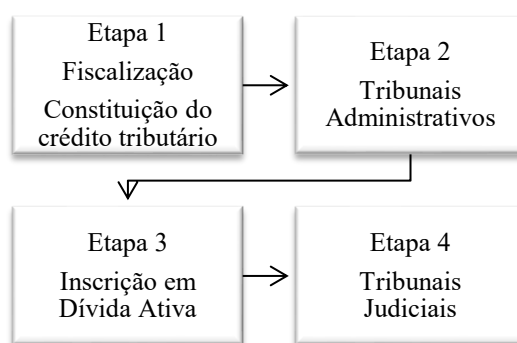
A partir dos exemplos acima, observa-se que a obrigatoriedade dos precedentes gera aos operadores do direito a responsabilidade pela interpretação da *ratio decidendi*, que gera implicações que podem assegurar ou violar os direitos dos contribuintes.

Do exposto, ante o exemplo considerado, pode-se concluir que nos casos em que a interpretação do precedente restringe o direito já assegurado pelos Tribunais Superiores é notável a violação à proteção da confiança do contribuinte a ensejar nova tutela jurisdicional para garantir a correta e coerente aplicação do precedente.

Reitere-se que, atualmente, a maioria dos atos administrativos que orientam a interpretação dos precedentes são originários da PGFN e se referem aos tributos federais. No âmbito Estadual e Municipal esta organização é incipiente. Considerada a praticabilidade, opção de melhoria, já proposta nos recentes projetos de Leis de 2022, seria transferir a sistemática em uso pela PGFN, com os devidos controles, para auxiliar e ordenar o uso da técnica dos precedentes na esfera administrativa de forma uniforme.

Além da aplicação administrativa dos precedentes pelas Procuradorias com a elaboração de atos para orientar a sua observância, passa-se a descrever as normas que regem a aplicação dos precedentes pelos demais órgãos administrativos, desde a constituição do crédito tributário à nova tutela judicial. Estas etapas compõem o *roadmap* das quatro etapas principais de aplicação dos precedentes à realidade fática dos contribuintes, nos quais devem ser observados os princípios constitucionais e as normas de proteção ao direito dos contribuintes, como a segurança jurídica e proteção da confiança.

Figura 6: *Roadmap*



Fonte: elaborada pela autora (2023)

O *roadmap* representa esta trajetória percorrida pelo contribuinte em que precisa atuar em defesa de seus direitos por aplicação devida dos precedentes e interpretação correta de segunda camada que será detalhado, com início pela primeira etapa de aplicação dos precedentes na constituição do crédito tributário.

6.2 Aplicação dos Precedentes pela Fiscalização na Constituição do Crédito Tributário

O artigo 142 do CTN³⁴ dispõe sobre o ato de constituição do crédito tributário que é atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, realizada pelo lançamento.

Neste momento, que representa a Etapa 1, será verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinada a matéria tributável, calculado o montante do tributo devido, além de identificado o sujeito passivo.

O lançamento, quando não efetuado dentro dos parâmetros da lei, gera novo conflito entre fisco-contribuinte, que, posteriormente, será objeto de análise pelo judiciário e sua solução, se aplicável a demais contribuintes, estará expressa em precedente dos Tribunais Superiores. Posteriormente, é natural que ocorra, novamente, a mesma situação fática que deu origem ao conflito solucionado pelo precedente dos Tribunais Superiores.

Diante da obrigatoriedade do lançamento previsto no artigo 142 do CTN questiona-se se os fiscais devem aplicar os precedentes e evitar autuações em situações que as indevidas exigências foram afastadas pelos precedentes. O tema ainda gera controvérsias e a sistemática não é uniforme para todos os tributos.

No caso dos tributos federais, o efeito vinculante das decisões proferidas em recursos repetitivos direcionado à atuação da fiscalização, passou a ser previsto pela Medida Provisória 881/2019, convertida na Lei 13.874 no ano de 2019, que alterou a redação da Lei 10.522/2002.

O artigo 19-A da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, passou a permitir, desde que observadas as orientações de Parecer da PGFN, que os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituam créditos tributários considerados indevidos por precedente dos Tribunais Superiores. A mesma autorização para a não constituição dos créditos tributários se aplicam às revisões de ofício de lançamento e repetição de indébito administrativa de tributos federais.

As alterações foram realizadas com o objetivo de disciplinar permissões à Administração Tributária Federal para racionalizar a sua atuação³⁵ e abranger os demais

³⁴ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em 22/07/2022.

³⁵ BRASIL. Presidência da República. **Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 881**, de 30 de abril de 2019. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 22/07/2022.

órgãos da administração pública que administrem créditos tributários e não tributários passíveis de inscrição e de cobrança pela PGFN que se encontram dispensados de constituir e de promover a cobrança nas mesmas hipóteses previstas em lei.

Conclui-se que a possibilidade de aplicação dos precedentes no exercício da atividade de fiscalização, somente dos tributos federais, passou a ser prevista no ano de 2019, quatro anos após a publicação do NCPC, com as seguintes condições: (i) necessidade de observar os atos da PGFN sobre o tema ou (ii) concordância com a sua aplicação pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia.

Este foi o início de um processo, ainda em curso, para conciliar a aplicação dos precedentes ao lançamento do crédito tributário que é essencial para garantir os direitos dos contribuintes. Na prática, não se justifica e infringe o princípio da segurança jurídica, que o contribuinte receba nova cobrança de tema definido a seu favor na última instância judicial.

Importante notar que a medida enfatiza e traz, ainda, maior importância à aplicação dos precedentes pela administração fiscal. Sob este aspecto, a Ministra Regina Helena Costa (2006, p. 689-705) ressalta que a prática contrária ensejaria violação à lealdade e boa-fé:

Outra conduta reiterada da Administração Fiscal merecedora de críticas é o emprego de recursos administrativos e judiciais em relação a teses vencidas na jurisprudência. Por vezes o entendimento dos Tribunais encontra-se consolidado em favor do contribuinte e o Fisco insiste em procrastinar o desfecho definitivo da discussão. Tal conduta, sabidamente, agride as ideias de lealdade e boa fé.

Ressalva-se que não há normativas consolidadas que direcionem a aplicação dos precedentes nas esferas da administração tributária estadual e municipal que geram autuações, por observância ao artigo 142 do CTN, ainda que o tema tenha sido definido em precedente do Tribunal Superior.

O mesmo ocorre aos tributos federais, se inexistente ato da PGFN sobre o tema que direcione a atuação fiscal de modo diverso, o lançamento deve ser efetuado. O passo seguinte da jornada do contribuinte é, após o lançamento, apresentar sua defesa administrativa que será analisada pelos Tribunais Administrativos nas esferas Federal, Estadual e Municipal. Nestes Tribunais, como ocorre com a atividade de fiscalização, não há uniformidade de regras para aplicação dos precedentes, como será tratado no capítulo de aplicação dos precedentes nos Tribunais.

Mantida a exigência, após o regular processo administrativo, a cobrança do crédito tributário ocorrerá mediante inscrição em dívida ativa que dará início à cobrança judicial nos termos da Lei de Execução Fiscal 6.830/80. Esta é uma nova oportunidade de reanálise da exigibilidade do crédito tributário, na qual deve ser aplicada os precedentes para evitar a permanência na esfera judicial de cobrança reconhecidamente indevidas pelos Tribunais Superiores.

Note-se que ainda, mesmo que os Tribunais Administrativos devam observar os precedentes, novas teses continuam a ser fixadas, o que exige a averiguação também nesta etapa processual. Para tanto, alguns atos normativos foram formulados e serão tratados a seguir. Atente-se que não se pode considerar este mecanismo como definitivo, mas, em construção, sendo importantes *inputs* para a melhoria do sistema de aplicação dos precedentes tributários.

6.3 Aplicação dos Precedentes na Inscrição em Dívida Ativa

Mais uma etapa de aplicação dos precedentes na trajetória do contribuinte é a cobrança administrativa e inscrição em dívida ativa, observados os requisitos do artigo 2º da Lei 6.830/80 (LEF), em momento anterior ao início da fase judicial que ocorre com o ajuizamento da Execução Fiscal.

O impacto dos precedentes, a partir do NCPC, foi regulamentada pela Portaria 33 de 2018 na qual foi expressamente previsto que não serão inscritos em dívida ativa da União os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria objeto de ato declaratório e parecer da PGFN em sentido favorável aos contribuintes em decorrência da jurisprudência consolidada, edição de Súmulas judicial e administrativa, resolução do Senado e os precedentes em recursos repetitivos no STF e STJ proferidos sobre a sistemática do NCPC:

VIII – os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 1.035 e 1.036 da Lei 13.105, de 16 de março de 2015;
IX – os débitos cuja constituição esteja fundada em matérias decididas de modo favorável ao contribuinte pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de julgamento realizado nos termos do 1.036 da Lei 13.105, de 16 de março de 2015, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal.

A citada Portaria 33/2018 ainda prevê a possibilidade de o contribuinte realizar Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI) que possibilita a reanálise, pela PGFN, dos requisitos de liquidez, certeza e exigibilidade dos débitos inscritos em dívida ativa da União.

Uma das hipóteses em que a cobrança judicial pode ser obstada são as situações previstas no art. 5º, § 1º, ocorridas antes ou após a inscrição em dívida ativa da União, nos termos do artigo 15 da Portaria 33/2018. Observa-se que a atuação da PGFN se faz imprescindível para que obste a cobrança dos créditos tributários indevidos e contrários aos precedentes que possuem observância obrigatória.

Os direitos dos contribuintes passaram a ser tutelados de forma mais efetiva a partir da aplicação dos precedentes após a instituição dos procedimentos previstos na Lei 13.874/2019 e Portaria 33/2018. Em momento anterior, diante da inexistência de regra administrativa, neste sentido, não havia o direcionamento correto com uso da praticabilidade para evitar atuações em sentido contrário. Reitere-se que as normativas para afastar a constituição do crédito e sua cobrança judicial, após a inscrição em dívida, somente foram previstas após a edição do NCPC e não são uniformes para todos os tributos.

No sentido de evitar estas divergências procedimentais que afrontam o princípio da isonomia dos contribuintes, o recente Projeto de Lei Complementar 17/2022,³⁶ ainda em tramitação, prevê no artigo 10 que, de forma automática e independente de parecer, não seja lavrado auto de infração, inscrição em dívida ou ajuizamento de execução fiscal referente a crédito tributário por ato ou decisão cuja fundamentação contrarie a orientação firmada, com trânsito em julgado, das demandas repetitivas no âmbito do STF e STJ:³⁷

Art. 10. É vedado à Fazenda Pública lavrar auto de infração ou notificação de lançamento, negar impugnação, pedido de restituição ou recurso, inscrever em dívida ativa ou ajuizar execução fiscal referente a crédito tributário por ato ou decisão cuja fundamentação jurídica contrarie:

I – acórdão do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade ou recurso extraordinário julgado em sede de repercussão geral, após seu trânsito em julgado;

II – acórdão do Supremo Tribunal Federal ou Superior Tribunal de Justiça, após seu trânsito em julgado, proferido em: a) incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência; b) recurso especial ou extraordinário repetitivo; c) pedido de uniformização de interpretação de lei;

III – enunciado de súmula do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; e

IV – orientação vinculante firmada no âmbito administrativo do próprio ente público, consolidada em manifestação, parecer normativo ou súmula.

³⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Substitutivo Projeto de Lei Complementar 17/2022**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br>>. Acesso em 05.07.2022.

³⁷ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei 17/2022**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br>>. Acesso em 22/07/2022.

Parágrafo único. O descumprimento do disposto neste artigo caracteriza dano moral ao contribuinte, ressalvada a hipótese de fundada incerteza ou divergência sobre a aplicabilidade do precedente ao caso concreto, devidamente atestada no respectivo ato administrativo, decisão ou inicial da execução fiscal.

O movimento que se observa, portanto, é a sistematização dos instrumentos processuais e *modus operandi* dos órgãos da administração para aplicar os precedentes desde a fiscalização à cobrança judicial dos créditos tributários para afastar indevidas exigências contrárias ao posicionamento definitivo dos Tribunais Superiores.

Nos recentes Projetos de Lei apresentados pela Comissão de Juristas, respectivamente, o artigo 16 do PLP 125/2022 também prevê que não será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento e o artigo 11 do PL 2.488/2022 dispõe que não sejam inscritos em dívida ativa os créditos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de forma favorável ao contribuinte em repercussão geral do STF e repetitivo do STJ.

Os Projetos de Lei apresentam dois requisitos para reconhecer a inexigibilidade: o trânsito em julgado e a organização das Fazendas Públicas para desenvolver instrumentos de gestão para orientação periódica de procuradores acerca de precedentes judiciais, o que se releva ser útil e prático para que a interpretação dos precedentes não seja pulverizada e distinta a depender do ente atuante.

Ressalta-se a importância de ser mantida a coerência e a mesma interpretação administrativa acerca do precedente para a coerente tutela dos direitos dos contribuintes e garantia dos princípios da segurança jurídica e isonomia. É o que tem sido aprimorado a partir de nova legislação que enfatiza e prioriza a aplicação dos precedentes após o NCPC, inclusive nos próprios Tribunais Judiciais.

7 APLICAÇÃO DOS PRECEDENTES NOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS

7.1 Aplicação dos Precedentes pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) aos Tributos Federais

Analisa-se a seguir a aplicação dos precedentes que repercutem na relação fisco-contribuinte a partir dos atos e julgamentos administrativos.

A importância da uniformização também aplicada ao Tribunal Administrativo é exemplificada em recente Acórdão do CARF 3201-010.084, de 24 de novembro de 2022. No caso, inicialmente, o pedido de restituição de créditos de Cofins por inclusão indevida da parcela de ICMS havia sido indeferido por estar fundamentado em decisão do STF (RE 240.785), não vinculante, e anterior à sistemática dos precedentes. Cite-se o fundamento do indeferimento da restituição de Cofins:

Dispõe que o contribuinte fundamentou pleito apresentando o resultado do julgamento do recurso extraordinário 240.785. Contudo, destacou que a alegação de inconstitucionalidade indicada pelo interessado até o presente momento não foi objeto de decisão definitiva de mérito proferida pelo Supremo Tribunal Federal – STF em ação direta de inconstitucionalidade (ADI) ou ação declaratória de constitucionalidade (ADC), ou de Súmula Vinculante proferida pelo STF, não havendo, portanto, a produção de efeitos contra todos, tampouco o efeito vinculante relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. Desse modo, decidiu pelo indeferimento do Pedido de Restituição apresentado, com fundamento no artigo 165 da Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional. (BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3201-010.084 – 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária. Sessão de 24 de novembro de 2022)

O pedido do contribuinte somente veio a ser deferido para que o valor do ICMS seja excluído da base de cálculo da Cofins, após a decisão em sede de repercussão geral pelo STF no Recurso Extraordinário 574.706, o que comprova ser os precedentes instrumento processual para assegurar o direito dos contribuintes no âmbito administrativo. Outro exemplo recente do impacto negativo advindo da ausência de uniformização de entendimento é o tema da trava de 30% como limite para compensação de prejuízos no caso de incorporação.

Dois acórdãos do CARF de outubro de 2022 seguiram decisões diametralmente opostas, que colocam em xeque a isonomia assegurada aos contribuintes. Enquanto a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) reconheceu o direito dos contribuintes ao crédito considerado que a extinção de uma das pessoas jurídicas impossibilita a utilização de prejuízo em período posterior, a Câmara baixa seguiu a interpretação restritiva, com a manutenção do limite do 30%. Veja a ementa dos julgados que comprova esta divergência:

Tabela 1: Julgados da CSRF

Acórdão de 5 de outubro de 2022 Câmara Superior que afastou o limite de 30%	Acórdão de 22 de outubro que manteve o limite de 30%
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) Ano-calendário: 2006 COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA. EVENTO DE INCORPORAÇÃO. LIMITAÇÃO DE 30%. O caput dos artigos 15 e 16 da Lei 9.065/1995 estabelece que, na apuração do lucro tributável, o contribuinte poderá aproveitar prejuízos fiscais e base negativa de CSLL mediante compensação, limitado a trinta por cento do lucro líquido. A regra é o direito à compensação de prejuízos e de bases negativas, sendo a trava de 30% apenas uma das exceções a essa regra. A regra não é a trava, portanto, mas o direito à compensação, limitado pelas exceções previstas na legislação, dentre as quais a interpretação de que a aplicação de uma exceção, em um dado caso concreto, possa ter como efeito a integral negativa do próprio direito. Assim, em caso de extinção da pessoa jurídica por incorporação, a exceção - a trava de 30% -- não pode ser aplicada: porque, neste caso específico, aplicar a exceção significaria impedir o próprio exercício do direito à compensação de prejuízos e bases negativas, negando efeito à regra que garante a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas próprios acumulados. Precedentes da 1ª Turma da CSRF. CARF, Acórdão 9101-006.340 – CSRF / 1ª Turma, Sessão de 5 de outubro de 2022.³⁸	EMPRESA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE NEGATIVA DA CSLL. NATUREZA JURÍDICA. BENEFÍCIO FISCAL. LIMITAÇÃO DE 30%. AMPLIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. (...) O STF considerou constitucional a técnica fiscal de compensação gradual de prejuízos, prevista nos artigos 42 e 58 da Lei federal 8.981/1995 e 15 e 16 da Lei federal 9.065/1995, relativamente ao IRPJ e à CSLL, considerada a natureza jurídica de benefício fiscal da referida compensação. Entendeu ainda que a aplicabilidade da compensação gradual de prejuízos à hipótese de pessoa jurídica em processo de extinção demanda a análise da legislação infraconstitucional, ou seja, está sujeita à análise do STJ. O STJ tem jurisprudência pacífica no sentido de que havendo norma expressa que limita a compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e bases de cálculo negativas da CSLL a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado do exercício em que se der a compensação, sem nenhuma ressalva à possibilidade de compensação acima desse limite nos casos de extinção da empresa, não pode o Judiciário se substituir ao legislador e fazer uma interpretação extensiva da legislação tributária de forma a ampliar a fruição de um benefício fiscal. CARF, Acórdão 1201-005.623 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20 de outubro de 2022.³⁹

Fonte: elaborada pela autora (2023)

São dois contribuintes que, no mesmo mês, de outubro de 2022, obtiveram resposta distinta em relação ao seu direito pleiteado no Tribunal Administrativo, o que reforça a importância da uniformização e estabilidade dos posicionamentos em observância ao princípio da isonomia.

De início, observa-se que há avanços consideráveis e pontos de atenção para melhoria, em especial, a uniformização processual deste tratamento aos tributos federais, estaduais e municipais e a coerência na aplicação dos precedentes pela Administração Pública. Neste sentido, nas relações tributárias o efeito vinculante dos precedentes também é previsto no

³⁸ BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 9101-006.340 – CSRF / 1ª Turma. Sessão de 05 de outubro de 2022. Acesso em 10/01/2023.

³⁹ BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 1201-005.623 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20 de outubro de 2022. Acesso em 10/01/2023.

CARF, que apesar de não possuir competência para julgamento de temas constitucionais deve aplicar os entendimentos firmados em sede de recursos repetitivos em suas decisões a serem proferidas nos termos do artigo 62, inciso II, b e c da Portaria MF 343 de 2015 que dispõe sobre o Regimento Interno do CARF.⁴⁰

Da mesma forma, as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, tanto na sistemática prevista dos artigos 543-B e 543-C da Lei 5.869, de 1973, ou dos artigos 1.036 a 1.041 do NCPC, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, nos termos do artigo 62, §2º da Portaria MF 343 de 2015.

Retoma-se os mesmos Temas acima selecionados para averiguar a aplicabilidade dos precedentes, no âmbito do CARF, aos tributos federais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE SALÁRIO-MATERNIDADE. RE 576.967 REPERCUSSÃO GERAL. É inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário-maternidade. (CARF, 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Acórdão 2202-008.280, 12/05/2021).⁴¹

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2012 Súmula CARF 63 Para gozo da isenção do imposto de renda da pessoa física pelos portadores de moléstia grave, os rendimentos devem ser provenientes de aposentadoria, reforma, reserva remunerada ou pensão e a moléstia deve ser devidamente comprovada por laudo pericial emitido por serviço médico oficial da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. ISENÇÃO. MOLÉSTIA GRAVE. O contribuinte comprovou a existência de moléstia grave à época dos fatos geradores, razão porque tem direito à isenção. (CARF, Acórdão 2401-010.138, 2ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, julgado em 05/04/2022).⁴²

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/07/2007 a 30/09/2007 EMBALAGENS PARA TRANSPORTE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Os custos/despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, como plástico, papelão e espumas, enquadram-se na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR. Assim, embalagens utilizadas para o manuseio e transporte dos produtos acabados (madeira), por preenchidos os requisitos da essencialidade ou relevância para o processo produtivo, enseja o direito à tomada do crédito das contribuições. NÃO CUMULATIVIDADE. IMOBILIZADO UTILIZADO NA PRODUÇÃO DE ARTEFATOS DE MADEIRA. SISTEMA DE ASPIRAÇÃO E TRANSPORTE DE PARTÍCULAS. DIREITO AO CRÉDITO. No regime da não-cumulatividade do PIS e COFINS as indústrias de móveis têm direito a créditos sobre aquisições de

⁴⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF 343 de 2015 com redação dada pela Portaria MF 152 de 2016**. Publicado no DOU de 05/05/2016. Disponível em: <<http://carf.economia.gov.br>>. Acesso em 15/07/2022.

⁴¹ BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 2ª Seção de Julgamento, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão 2202-008.280, 12/05/2021. Acesso em 22/07/2022.

⁴² BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 2401-010.138, 2ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, julgado em 05/04/2022. Acesso em 22/07/2022.

equipamentos empregados na aspiração e transporte de partículas de madeira e seus compostos, por constituir em insumos vinculados aos produtos fabricados. (CARF, Acórdão 9303-013.244, CSRF, 3ª Turma, julgado em 13 de abril de 2022.)⁴³ ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do fato gerador: 26/08/2013, 30/08/2013, 31/01/2014 MULTA. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF. 2. A autoridade fiscal e os órgãos de julgamento não podem, invocando a proporcionalidade, a razoabilidade ou qualquer outro princípio, afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente. Inteligência da Súmula CARF 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. MULTA ISOLADA. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA OU HOMOLOGADA PARCIALMENTE. INCIDÊNCIA. Impõe-se o lançamento de ofício de multa isolada de cinquenta por cento sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada ou homologada parcialmente, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, quando o percentual será majorado para cento e cinquenta por cento. (CARF, Acórdão 3302-012.675, 3ª Seção de Julgamento, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, julgado em 15 de dezembro de 2021).

A aplicação dos precedentes, como se observa nos exemplos acima, exige interpretação e atuação dos julgadores que são variáveis a depender do caso concreto e da categoria da tese firmada:

- i. Aplicação pura e simples do julgado em temas que declara a inconstitucionalidade, no caso da contribuição ao salário maternidade;
- ii. Aspectos fáticos comprovados por laudo pericial e aplicação de súmula do CARF sem menção ao precedente da isenção do imposto de renda em caso de moléstia grave;
- iii. A partir dos critérios do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR para o creditamento de insumos no PIS/COFINS foi analisada a situação fática dos custos e despesas incorridos com embalagens para proteção do produto durante o transporte, como plástico, papelão e espumas, para enquadrá-los na definição e;
- iv. A não apreciação da inconstitucionalidade da exigência da multa de 50% no caso de compensação não homologada sob a ótica de constitucional por vedação da Súmula 2 do Tribunal Administrativo e ausência de precedente definitivo sobre o tema.

Observa-se, portanto, que o CARF tem o dever e cumpre a função de aplicar os precedentes firmados pelos Tribunais Superiores que guiam o desfecho dos processos no âmbito administrativo dos tributos federais que estejam pendentes de julgamento e tratem da mesma matéria do precedente firmado.

⁴³ BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 9303-013.244, CSRF, 3ª Turma, julgado em 13/04/2022. Acesso em 22/07/2022.

Não se pode negar que há aqui também a atividade cognitiva dos julgadores que irão analisar o precedente e a situação fática para aplicá-lo ou afastar sua aplicação, sendo exigida a devida fundamentação. Neste sentido, citem-se alguns exemplos de julgados com temas apreciados pelos Tribunais Superiores e apreciados no CARF, seja por aplicação direta do precedente, ou por interpretação e integração à situação fática, especialmente, aos precedentes da Categoria 4 que tratam de teses que fixam conceitos a serem aplicados aos casos concretos:

Tabela 2: classificação da aplicação do precedente no CARF

Tese Fixada nos Tribunais Superiores	Acórdão do CARF sobre a Tese Fixada	Classificação da aplicação do precedente no CARF
Tema 368⁴⁴ - Incidência do imposto de renda de pessoa física sobre rendimentos percebidos acumuladamente. Obs.: revisão de tese do tema 133, o qual não tinha repercussão geral. Tese: O Imposto de Renda incidente sobre verbas recebidas acumuladamente deve observar o regime de competência, aplicável a alíquota correspondente ao valor recebido mês a mês, e não a relativa ao total satisfeito de uma única vez.	ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Ano-calendário: 2004, 2005, 2006 OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE (RRA). Os rendimentos recebidos acumuladamente integram a base de cálculo do imposto. O imposto de renda incidente sobre parcelas pagas em atraso e acumuladamente (rendimentos recebidos acumuladamente) deve observar as tabelas e alíquotas do imposto vigentes a cada mês de referência (regime de competência), conforme decisão do STF no RE 614.406, vedando-se a utilização do montante global como parâmetro (regime de caixa). CARF, Acórdão 2202-009.535, 08/12/2022⁴⁵	Aplicação imediata da tese à situação fática idêntica.
Tema 779 STJ: Discute-se o conceito de insumo tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito (ou não) ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição. Tese: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a	Situação fática: apropriação dos créditos das contribuições (PIS e Cofins) sobre todos os insumos (custos, despesas e encargos) utilizados na formação e extração das florestas. Fundamentação no precedente do STJ: O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp 1.221.170 - PR (2010/0209115-0), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade	Aplicação do precedente do STJ mediante análise fática (insumos utilizados na formação e extração das florestas) somado às diretrizes da Nota PGFN SEI 63/2018 para concluir que o contribuinte teria direito ao creditamento.

⁴⁴ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Tema 368 da Repercussão Geral**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br>>. Acesso em 10/01/2023.

⁴⁵ BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 2202-009.535. Publicado em 08/12/2022. Acesso em 10/01/2023.

importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. REsp 1221170/PR sobrestado pelo Tema 756/STF⁴⁶ que trata do alcance do art. 195, § 12, da Constituição federal, que prevê a aplicação do princípio da não-cumulatividade à Contribuição ao PIS e à COFINS. Tese de 11/2022: I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança; II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, II, das Leis s 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade, com essas leis, das IN SRF s 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei 10.865/04.	econômica desempenhada pela Contribuinte. Fundamento na Nota SEI da PGFN: O conceito também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018. CARF. Acórdão 3401-010.927 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 28 de setembro de 2022⁴⁷.	
Tema 166 STF Título: Contribuição, a cargo da empresa, incidente sobre 15% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços desenvolvidos por cooperativas. Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 146, III, c; 150, II; 154, I; 174, § 2º; e 195, § 4º, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, do art. 22, IV, da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.876/99, que instituiu contribuição, a cargo da empresa e destinada à Seguridade Social, de 15% incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços desenvolvidos por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.	COOPERATIVA DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNA FEDERAL. O art. 22, IV da Lei ° 8.212/91, que prevê a incidência de contribuição previdenciária nos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho foi julgado inconstitucional, por unanimidade de votos, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal. RE 595.838/SP, com repercussão geral reconhecida. CARF. Acórdão 2401-010.575. Sessão de 10/11/2022.	Aplicação imediata da tese à situação fática idêntica.

Fonte: elaborada pela autora (2023)

⁴⁶ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Tema 756 da Repercussão Geral**. Recurso Extraordinário 841.979. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/>> Acesso em 10/01/2023.

⁴⁷ BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 3401-010.927 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 28/09/2022. Acesso em 10/01/2023.

No CARF, além do impacto dos precedentes obrigatórios no direito material dos contribuintes, observa-se o impacto processual. O próprio Regimento Interno do CARF passou a espelhar o sistema de precedentes para adotá-lo e aplicá-lo em suas próprias decisões com direcionamento à uniformização e estabilidade no âmbito administrativo. Neste sentido, o Regimento Interno do CARF passou a prever, desde 2018, no artigo 47⁴⁸, a formação de lote de recursos repetitivos quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito com a escolha do recurso paradigma como o mais representativo da controvérsia.

O Acórdão 9101-006.314⁴⁹ da Primeira Turma da CSRF utilizou a técnica do artigo 47: “Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão 9101-006.313, de 15 de setembro de 2022, prolatado no julgamento do processo 16327.720801/2012-94, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.”

No mesmo Acórdão foi adotada a técnica do *distinguishing* quanto ao mérito para considerar que a existência do depósito judicial, ainda que integral, não impede o lançamento do crédito, com a ressalva de que o julgamento do REsp 1.140.956/SP pelo STJ no Tema 271 de recursos repetitivos⁵⁰ não teria alterado este entendimento.

O CARF é dentre os Tribunais Administrativos o que melhor adota o sistema dos precedentes e avançou na técnica, seja para aplicá-los quanto ao mérito, seja por espelhar a técnica processual no âmbito do próprio Tribunal.

O impacto ao direito dos contribuintes advém do uso correto do instrumento processual e fundamentação dos julgados que são basilares da atividade cognitiva de análise da situação fática, como nos exemplos acima expostos, para aplicá-lo de imediato, adequar e ajustar o precedente à situação fática a partir das premissas formuladas, ou distinguir para a sua não aplicação, desde que bem fundamentado.

⁴⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Redação dada pela Portaria MF 153, de 2018.** Disponível em: <<http://carf.economia.gov.br/>> Acesso em 11/01/2023.

⁴⁹ BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 9101-006.314 da Primeira Turma da CSRF. Acesso em 11/01/2023.

⁵⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Tema 271.** Os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, quer no bojo de ação anulatória, quer no de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mesmo no de mandado de segurança, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta. Acesso em 11/01/2023.

De forma distinta, os Tribunais Estaduais ainda precisam avançar na técnica processual para adequar de forma uniforme os procedimentos com fins a garantir a uniformização de entendimento e estabilidade ao sistema, bem como a isonomia aos contribuintes para receberem o mesmo tratamento na aplicação dos precedentes seja no âmbito federal, como estadual.

Para exemplificar os posicionamentos divergentes, apresenta-se a seguir alguns exemplos de aplicação dos precedentes em três Tribunais Estaduais do país, o de São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro.

7.2 Aplicação dos Precedentes aos Tributos Estaduais Pelo Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo e Tribunais Estaduais de Minas Gerais e do Rio de Janeiro

Nos julgamentos administrativos de tributos estaduais, a título exemplificativo, cite-se o Regulamento Interno do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT) que traz disposições, assim como a Lei 13.457/2009, para que as súmulas e os julgados possam ser revistos no caso de contrariar o entendimento dos Tribunais.

Apesar de não ser detalhado, como no âmbito do CAREF, foi reconhecida a necessidade de diálogo e coerência entre o posicionamento firmado nos precedentes para aplicação no contencioso administrativo paulista em recente alteração de Súmula pelo TIT sobre os índices de atualização dos débitos estaduais:

Mais que o diálogo entre as decisões do contencioso administrativo tributário e as do Poder Judiciário, é necessário que ambas as instâncias – administrativa e judicial – tenham o mesmo desfecho. Vale dizer, o diálogo é salutar, mas indispensável que, uma vez fixada a orientação do Poder Judiciário, a instância administrativa a acolha. (São Paulo. Tribunal de Imposto e Taxas do Estado de São Paulo. Proposta de revisão da Súmula 10 e de cancelamento da Súmula 8 do TIT. Votada em 06/2022)

Neste Tribunal há poucos exemplos de aplicação dos julgados dos Tribunais Superiores, razão pela qual cita-se o caso a seguir que adotou a jurisprudência do STF para cancelar exigência fiscal de IPVA (Tribunal de Impostos e Taxas, AIIM 155664, 26/04/2008), o que reafirma a necessidade de uniformização procedimental e de mudança de paradigma direcionado à correta aplicabilidade das teses fixadas também em âmbito estadual.

Em recente julgado no âmbito do TIT nos autos do AIIM nº 4.082.315-5, a 6ª Câmara Julgadora cancelou a cobrança de creditamento indevido de ICMS-ST por aplicação do precedente do STF que, ao definir a tese jurídica do Tema 201, reconheceu o direito ao creditamento.

A surpresa aos contribuintes ocorreu no julgamento posterior da Câmara Superior ao considerar que a decisão que aplicou o precedente do STF seria *extra petita* por não ter o recorrente solicitado a aplicação do Tema 201. Isto decorre da ausência de procedimentos uniformes que orientem a aplicação dos precedentes e vinculem todos os Tribunais Administrativos. Se assim o fosse, ainda que o contribuinte não tenha alegado em seu recurso, seria obrigatório ao TIT julgar conforme o precedente do STF, em observância aos precedentes obrigatórios.

No intuito de exemplificar, na prática, a aplicabilidade dos precedentes aos Tribunais Administrativos Municipais, observa-se que o Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo ao interpretar o precedente que trata sobre o reconhecimento da imunidade de ITBI de imóvel para a integralização ao capital social compreendeu pela inaplicabilidade do precedente ao caso concreto por existência de legislação municipal em sentido contrário e diante da ausência de cumprimento dos requisitos da imunidade: Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo, Quarta Turma Julgadoras, processo 6017.2021/0067107-0.

Os exemplos acima comprovam que não há unicidade de procedimento na aplicação dos precedentes no âmbito dos Tribunais Administrativos em São Paulo. A melhoria que se propõe são dispositivos que estabeleçam a aplicação de forma organizada para assegurar os direitos dos contribuintes.

Retoma-se que o aspecto interpretativo sempre estará presente e para ser garantida a isonomia, segurança e coerência devem ser realizadas análises sobre a aplicação ou distinção da situação fática do caso concreto em relação ao precedente com devida cautela, sob pena de afronta aos direitos do contribuinte.

No Regimento Interno do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais não há norma específica que determine a aplicação obrigatória dos precedentes de forma a regular a devida observância naquele órgão. Alguns exemplos comprovam a aplicação do entendimento dos Tribunais Superiores no âmbito deste Tribunal Estadual, como o Acórdão 24.164/22/1, de 16 de agosto de 2022:

Ademais, é de conhecimento notório, fato este até mesmo referido pela Ilustre Representante da Advocacia Geral do Estado, que o Egrégio STJ, pacificou no sentido de que a regra prevista no § 4º do art. 150 do CTN é aquela aplicável nos casos em que o contribuinte realizou o pagamento do tributo/contribuição, porém em valor inferior ao efetivo ou “supostamente” devido, como é exatamente o caso dos autos,

uma vez que o estabelecimento que efetuou as saídas autuadas realizou pagamento do imposto em todos os meses do período autuado (ano de 2016), conforme se depreende das reproduções da Declaração de Apuração e Informação do ICMS (“DAPI”) constantes dos autos, assim como guias de recolhimento e correspondentes comprovantes de pagamento.

A questão não é pacífica no Tribunal Administrativo Mineiro que foi bem descrita em caso recente, julgado de março de 2022, no Acórdão 24.080/22/3⁵¹ que revela preocupação e alerta da necessidade de normas que assegurem a devida aplicação dos precedentes neste órgão julgador. Nesta decisão foi mantida a autuação de ICMS por transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade aplicando-se a legislação mineira, apesar do julgamento da ADC 49 que reconheceu a inconstitucionalidade da exigência prevista na Lei Complementar 87/96, pendente de julgamento os Embargos de Declaração.

No voto da Conselheira Relatora consta o racional do posicionamento contrário do CCMG à aplicação do precedente que possui fundamento no art. 110, inciso I, do RPTA (art. 182, inciso I, da Lei 6.763/75) os quais determinam seja observada a legislação mineira vigente:

Vale dizer que não se desconhece que a ADC 49, que buscava a validação dos dispositivos previstos na Lei Complementar 87/96 acerca da matéria, foi julgada improcedente, declarando-os inconstitucionais. Conveniente destacar que se encontram pendentes de julgamento os Embargos Declaratórios interpostos que visam, dentre outros, a modulação dos efeitos da referida decisão.

Em sentido oposto, o Conselheiro Thiago Álvares Feital do CCMG reconhece, em sua declaração de voto vencido do julgado, a importância da aplicação do precedente pelo Tribunal Administrativo, assim como ocorre com o Judicial, em interpretação do artigo 927, inciso III do Código de Processo Civil. Novamente, ressalva o posicionamento contrário do Conselho mineiro:

Não ignoro o argumento — bastante cultivado nesta instância administrativa e sistematicamente seguido pelo Fisco mineiro — segundo o qual acatar o entendimento dos tribunais superiores, mesmo o entendimento do STF — corte máxima do país — esbarraria na vedação prevista no art. 110, inciso I do RPTA ou do art. 182, inciso I da Lei 6.763/67. (...)

Com todo o respeito à posição reiterada deste órgão, da qual estou plenamente ciente, acredito que a única resposta compatível com a Constituição Federal é positiva: o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, como qualquer outro órgão de julgamento administrativo no país, submete-se ao entendimento do STF, agora fixado no Tema 1.099.

Em se tratando de recurso extraordinário repetitivo, como previsto no art. 927, inciso III do Código de Processo Civil, a decisão nasce como precedente forte, que obriga

⁵¹ BELO HORIZONTE. Conselho de Contribuintes de Minas Gerais. Acórdão 24.080/22. Sessão de março de 2022. Disponível em: <http://www6.fazenda.mg.gov.br/>. Acesso em 09/01/2023.

necessariamente a sua observância, sob pena de reclamação, vez que não observar o precedente, neste caso, é o mesmo que desafiar competência do Tribunal: (...)
Entendo, porém, que o que ambos os dispositivos vedam é “a declaração de inconstitucionalidade” e a “negativa de aplicação de ato normativo”. Ora, quando um órgão administrativo, como este Conselho, curva-se ao entendimento do mais alto tribunal do país, não está declarando ele mesmo a inconstitucionalidade da norma, mas acatando a declaração formulada por quem é competente para tanto. Da mesma maneira, se já há precedente forte a negar aplicabilidade à norma, também não se pode falar que é o Conselho que estaria afastando a sua aplicação. Novamente, este Conselho estará apenas reconhecendo o precedente que o atrela.

De fato, os referidos dispositivos não respaldam exigência que o próprio mérito foi declarado inconstitucional pelo STF. O impacto ao direito dos contribuintes é evidente, pois estes estarão sujeitos à discussão judicial, negativa de certidão de regularidade fiscal, além de ter que garantir o débito já reconhecido indevido pelo STF. O mínimo seria ter-se o sobrestamento do feito até a modulação de efeitos. Jamais poderia ser validada exigência declarada inconstitucional pelo Tribunal Superior em clara afronta ao sistema de precedentes.

Norma interna do Tribunal Administrativo deve estar alinhada ao artigo 927, III, inciso III do NCPC que no *caput* consta que a obrigatoriedade é aplicada aos juízes e tribunais. Assim como a norma obriga o Tribunal Judicial, o mesmo tratamento, por coerência, deve ser dado ao Tribunal Administrativo como corolário lógico do sistema de precedentes.

Conclui-se que no âmbito do Conselho Administrativo de Minas Gerais (CCMG) há posicionamentos contrários e resistentes à aplicação dos precedentes e prosseguimento de julgamentos, mesmo pendente o julgamento final no Tribunal Superior.

Situação exemplificativa que ressalta a urgência de estabelecer procedimento uniforme de aplicação dos precedentes entre os Tribunais Administrativos. Analisa-se, por fim, o posicionamento do Tribunal Administrativo do Estado do Rio de Janeiro que julga os conflitos entre fisco-contribuinte de exigências de tributos estaduais daquele Estado.

No Estado do Rio de Janeiro exemplifica-se a aplicação dos precedentes com o Acórdão 10.900 do Conselho Pleno de 27 de julho de 2022. No caso, discute-se a incidência de ICMS em serviços conexos à comunicação, no qual foi observado o entendimento firmado pelo STJ pela não incidência do imposto:

Ocorre que a orientação consolidada do STJ, consolidada ao julgar recurso especial repetitivo (RESP 1.176.753 – RJ) é no sentido de que o ICMS não incide sobre atividades meio ou suplementares, mas apenas sobre o serviço de comunicação *stricto sensu*. Tal tese foi corroborada pelo STF, ao julgar o RE ° 572-020 – DF. (Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro. Acórdão 10.900. Conselho Pleno de 27 de julho de 2022)

Além da observância do entendimento do STJ e STF expresso no Acórdão, foi redigido Ofício pela Procuradoria Geral do Estado para alinhar o posicionamento fiscal ao precedente e autorizar a dispensa de contestação e interposição de recursos e desistir dos existentes, determinar a não inscrição em dívida e recomendar que o fisco estadual não mais lavrasse autos de infração para exigir ICMS sobre os serviços conexos ao serviço de comunicação propriamente dito. Citem-se os termos do Ofício PGE/SPG/RCZ ° 261/2018 que se assemelha mais ao sistema atual vigente de organização para aplicação dos precedentes no âmbito dos tributos federais:

O Procurador Geral do Estado acolheu os argumentos da Procuradoria Tributária, e expediu o ofício PGE/SPG/RCZ ° 261/2018.

- 1) Autorizar em caráter geral a dispensa de contestação ou impugnação de ações, bem como a interposição de recurso e desistência de recursos já interpostos, nos casos em que a matéria em debate fosse a instalação, manutenção e aluguel de equipamentos, e outros serviços conexos ao serviço de comunicação, tal como definidos no RESP 1.186.753-RJ e nos precedentes que se seguiram no STJ, ressalvada a necessidade de impugnação de questão de fato ou processual;
- 2) Determinar à Procuradoria da Dívida Ativa que não inscrevesse créditos tributários decorrentes da exigência de ICMS sobre serviços;
- 3) Observar que a dispensa genérica concedida não se aplica aos casos em que, independentemente do *nomem iure* do serviço contratado, a situação fática revelar tratar-se de serviço de comunicação, definido no art. 2.º, inciso III, da Lei Complementar ° 87/1996.

No Estado do Rio de Janeiro, apesar do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, a Resolução SEFCON 5.927/2001, não prever de forma expressa o procedimento para aplicação dos precedentes dos Tribunais Superiores, e sua obrigatoriedade, observa-se que há posicionamentos do Conselho e da Procuradoria Estadual no sentido de aplicação dos precedentes.

Da pesquisa realizada, a conclusão que se obtém é a necessidade de aprimorar os procedimentos da aplicação dos precedentes no âmbito dos Tribunais Administrativos, de forma padronizada para que as decisões proferidas sejam isonômicas e protejam a boa-fé do contribuinte que se orienta a partir do precedente do Tribunal Superior, última instância recursal para solução de seu conflito.

Exposta a aplicação dos precedentes no âmbito dos Tribunais Administrativos, atualmente, mais regulada na esfera federal, passa-se à Etapa 3 quando ocorre o processo de análise da exigibilidade do crédito a inscrição em dívida ativa, como título executivo, imprescindível para a cobrança judicial.

8 IMPACTO DA APLICAÇÃO DOS PRECEDENTES PELO PODER JUDICIÁRIO

8.1 Suspensão dos Processos e Tutela de Urgência na Pendência de Julgamento de Recurso Repetitivo

Retoma-se a aplicação dos precedentes pelo próprio Poder Judiciário no âmbito das defesas às Execuções Fiscais e demais ações em que figuram como parte fisco-contribuinte. Nesta etapa, a obrigatoriedade de aplicação dos precedentes dos Tribunais Superiores aos demais Tribunais Regionais impacta os direitos dos contribuintes sob dois aspectos principais: o primeiro, que a sua demanda permanece sobrestada até a decisão definitiva de mérito do precedente; e segundo, que, após firmado o precedente a aplicação passa a ser realizado por decisões monocráticas.

Os artigos 1.035, §5º e 1.036, §1º do NCPC dispõem sobre a suspensão dos processos pendentes que versem sobre a questão selecionada e que será definida no precedente para que, após a realização do julgamento de mérito, o entendimento seja aplicado aos casos idênticos nos termos dos artigos 1.039 e 1.040 do NCPC.

O primeiro aspecto de impacto aos direitos do contribuinte é que, neste ínterim, entre o ajuizamento da ação judicial e a definição pelos Tribunais Superiores podem decorrer vários anos em que o contribuinte terá a exigência do crédito mantida se não apreciado pedido de tutela.

Considerados os direitos fundamentais processuais e para garantir a inafastabilidade do judiciário e a ampla defesa previstas no artigo 5º da Constituição, incisos XXXV e LV, faz-se necessária a apreciação pelo judiciário de pedido de tutela de urgência para que o direito do contribuinte de ter acesso ao judiciário seja resguardado.

Caso não apreciada a tutela de urgência, o resultado é obrigar o contribuinte a garantir o débito, parcelar ou quitar para fins de obter sua certidão de regularidade fiscal, que é essencial para a continuidade de suas atividades, o que revela afronta ao direito de propriedade e livre exercício à atividade econômica, nos termos do artigo 170, IV da Constituição Federal.

Os artigos 300 e 995 do NCPC resguardam a possibilidade de deferimento da tutela de urgência em liminar ou por suspensão de decisão anterior para as situações em que sejam comprovados o risco de dano grave de difícil ou impossível reparação e ficar demonstrada a

probabilidade de provimento do recurso. Na prática, há decisões que reconhecem este direito do contribuinte, e com maior razão quando o próprio Tribunal Superior sinaliza com votos favoráveis o possível desfecho do precedente. É o exemplo do posicionamento favorável do STF no Tema 736, acima exposto, em que se discute a inconstitucionalidade da exigência da multa de 50% em caso de compensação não homologada.

Ante a existência de votos favoráveis somado à urgência decorrente de autos de infração que impactam a regularidade fiscal dos contribuintes, o Tribunal Regional Federal da 3ª região tem concedido tutelas, a exemplo da seguinte proferida em março de 2022:

Em suas razões, alega a agravante, em síntese, a inconstitucionalidade da multa, que, além do direito de petição, também viola o princípio do devido processo legal (artigo 5º, LIV, CF), da ampla defesa e do contraditório (artigo 5º, LV, CF) do contribuinte, vez que o impede de requerer a homologação da compensação de crédito tributário. Aduz o caráter confiscatório da multa, bem como consigna que a repercussão geral do tema já foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (Tema 736), tendo sido proferido voto pelo Mi Edson Fachin, no sentido da inconstitucionalidade da multa. Deferido o pedido de antecipação da tutela recursal (Id221789890). (São Paulo. Tribunal Regional Federal- 3ª Região, Primeira Turma. Agravo de Instrumento 5030591-97.2021.4.03.0000, Rel. Des. Federal Helio Egydio de Matos Nogueira, julgado em 10/03/2022)

A Primeira Seção do STJ se pronunciou nesse sentido para reconhecer válida a tutela de urgência deferida para determinar a suspensão da cobrança de crédito tributário até a decisão de tema repetitivo: “Correta, portanto, a decisão agravada em que se deferiu a tutela de urgência, para determinar a suspensão da cobrança veiculada ao processo administrativo 10940721236/2018-54, até a decisão no recurso repetitivo REsp. 1.768.415/SC, tema 1.003”.⁵²

Referida aplicação faz-se necessária, portanto, nas situações em que, comprovada a urgência, o contribuinte possa ter sua tutela apreciada enquanto pendente o julgamento do recurso repetitivo. A seguir, analisa-se a aplicação pelos Tribunais Judiciais dos precedentes por decisões monocráticas nos Tribunais Superiores e Tribunais dos Estados e Regionais.

8.2 As Decisões Monocráticas que Aplicam os Precedentes após a Fixação da Tese

A sistemática dos precedentes traz outro impacto ao direito dos contribuintes que é a agilidade na decisão de casos que possuem a mesma temática do repetitivo, que, após o

⁵² BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça, Agravo Regimental Interno na Tutela Provisória de Urgência Antecipada nos Embargos de Divergência em Recurso Especial 1.727.467/RS. Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Seção, DJe de 19/8/2019. Disponível em: <<https://scostj.jus.br>>. Acesso em 22/07/2022.

sobrestamento, será julgado para se adequar ao precedente ou para análise de eventual distinção que precise ser considerada.

O artigo 932 do NCPC descreve as hipóteses em que o Relator decidirá a ação de forma monocrática, dentre elas para dar ou negar provimento ao recurso alinhado ao posicionamento dos Tribunais Superiores, sejam Súmulas, acórdão proferido pelo STF ou STJ em julgamento de recursos repetitivos ou entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência.

Na aplicação do precedente, por decisão monocrática, há que se ter o devido cuidado na análise da adequação do precedente ao caso concreto ou se outros aspectos determinam a sua distinção, sendo mais um dos momentos de ação cognitiva de interpretação dos precedentes. A título exemplificativo, cite-se recente decisão monocrática da Ministra Regina Helena Costa, de 08 de novembro de 2022, que nos autos do Recurso Especial 2.019.694 aplicou o entendimento majoritário do STJ, segundo a qual os créditos presumidos das contribuições para o PIS e da Cofins integram as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Para tanto, foi necessário afastar a aplicação do precedente dos Embargos de Divergência ERESp. 1.517.492/PR que definiu que a incidência de IRPJ sobre os créditos presumidos de ICMS representaria violação do princípio Federativo, ao entendimento de que o mesmo não ocorre aos tributos federais. Nesse sentido, o trecho da decisão monocrática que cita outras decisões proferidas pelos Ministros da Corte:

O posicionamento da Corte de Origem é na mesma linha da orientação consolidada neste Corte, segundo a qual os créditos presumidos créditos presumidos da contribuição para o PIS e da COFINS integram as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, como seguem:

(...) 3. O entendimento firmado no ERESp 1.517.492/PR não se aplica à hipótese, tendo em vista que "naquele caso entendeu-se que a incidência de IRPJ sobre os créditos presumidos de ICMS representariam violação do princípio Federativo por intromissão da União em política fiscal dos Estados-Membros, o que não ocorre no presente caso, eis que todos os custos ressarcidos tratam de tributos federais" (AgInt no REsp 1.920.195/RS, relatora Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 16/8/2021, DJe de 19/8/2021).

Trata-se de decisão monocrática proferida no âmbito do STJ que distinguiu os casos da exclusão do PIS e da COFINS e do ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL ao considerar que a violação ao princípio Federativo, *ratio* do precedente, somente seria aplicável ao ICMS.

Outro tema que foi objeto de grande repercussão dentre os julgamentos ocorridos no ano de 2022 foi a ADI 5422, que formou precedente no sentido de que os valores recebidos pelo alimentado, a título de alimentos ou pensão alimentícia, não representa nova riqueza e está fora da hipótese de incidência do imposto de renda.

Em 11 de outubro de 2022, o Ministro Gilmar Mendes, nos autos do Recurso Extraordinário 1.397.218/RS aplicou o posicionamento do precedente a caso idêntico, com fundamento no artigo 932, III do NCPC, para dar provimento ao recurso do contribuinte no sentido de adequar o julgamento anterior ao precedente e “afastar a incidência de imposto de renda sobre os valores percebidos a título de alimentos ou de pensão alimentícia, nos termos da ADI 5.422”.

Este caso é exemplo de aplicação dos precedentes e impacto ao direito dos contribuintes que transcende os Tribunais Judiciais para gerar novas diretrizes pelo próprio órgão arrecadatário. No caso, a RFB, que por aplicação do precedente da ADI 5422⁵³ orientou os contribuintes a permitir a retificação de suas declarações de imposto de renda de forma a obterem o ressarcimento dos valores antes atribuídos, indevidamente, como renda tributável:

O que mudou para quem recebe pensão alimentícia?
Os valores que você recebe de pensão alimentícia não são mais tributados pelo imposto de renda.
Você deve declarar o rendimento na aba “Rendimentos Isentos e Não Tributáveis” da declaração, selecionando o tipo de rendimento “26 – Outros” e escrevendo “Pensão Alimentícia” na descrição.
A decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) vale para os últimos 5 anos.
Ela é resultado do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5422, publicada no dia 23/08/2022.

Outra situação de impacto ao direito dos contribuintes pelas decisões monocráticas é a distinção de parte do recurso ao qual se aplica o posicionamento do Tribunal Superior e parte que são demais questões a serem analisadas.

O Vice-Presidente do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Desembargador Antônio Cedenho, em 07 de novembro de 2022, negou seguimento ao Recurso Especial quanto à pretensão de não incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas adicional de horas extras, noturno e periculosidade por observância dos Temas 687, 688 e 689 dos Recursos Repetitivos e analisou as demais questões, para não admitir o recurso sobre estas.

⁵³ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Perguntas e Respostas**. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal>>. Acesso em 11/01/2023.

Observa-se que é feita a distinção da matéria para a qual se deva aplicar o precedente e a que deve ser analisada, em separado, sendo necessária esta distinção com cautela para que sejam assegurados todos os meios de defesa ao contribuinte.

O sistema prevê, portanto, a possibilidade de que o caso seja julgado por decisão monocrática que imprime velocidade ao processo com obtenção do resultado de forma mais ágil por aplicação dos precedentes favoráveis aos contribuintes. Por outro lado, da mesma forma, os precedentes desfavoráveis aos contribuintes ou que mudem a orientação anteriormente firmada passam a ser aplicados, e, por esta razão, há o instrumento adicional da modulação de efeitos, originariamente previsto para resguardar os contribuintes da aplicação imediata à situação consolidadas e que será tratado no tópico a seguir.

8.3 Proteção aos Direitos do Contribuinte nas Práticas de Modulação de Efeitos e *Overruling*

Os efeitos de um precedente impactam, de forma substancial, os direitos dos contribuintes. O questionamento é se o novo precedente será aplicado de forma retroativa, ou se terá efeitos modulados para ser aplicado somente para fatos futuros.

O tema da modulação de efeitos gera inúmeras discussões que se acentuaram após a recente prática do STF de utilização massiva do instrumento nos julgamentos de temas tributários, em especial nos anos de 2020 e 2021. Interessante considerar reportagens que mostram o incremento destas mudanças. Uma delas com o título: “Supremo Tribunal aplica modulação a poucos processos tributários” na edição do Valor Econômico de 19/08/2019⁵⁴ e, um ano após, em 18/05/2021, outro artigo reporta o surgimento de nova gestão tributária advinda da modulação de efeitos no STF.⁵⁵

Antes de adentrar aos demais aspectos, há que se explorar a evolução do instituto e reconhecer que a técnica, em si, da modulação de efeitos dos precedentes é coerente com o objetivo do sistema de assegurar a proteção da confiança e os direitos dos contribuintes. O problema está no modo de sua utilização; ao contrário do previsto, o que ocorre, na prática, é a utilização indiscriminada da modulação de efeitos, sem que sejam observadas condições específicas para sua aplicação excepcional.

⁵⁴ VALOR ECONÔMICO. **Supremo Tribunal aplica modulação a poucos processos tributários**. Disponível em: <<https://valor.globo.com>>. Acesso em 02/06/2021.

⁵⁵ VALOR ECONÔMICO. **Modulação, STF e uma nova gestão tributária**. Disponível em: <<https://valor.globo.com>>. Acesso em 19/06/2021.

Mitidiero (2017), doutrinador brasileiro processualista, explica que há uma diferença entre efeito prospectivo de um precedente e modulação de efeitos, embora ambas as principais preocupações sejam a segurança jurídica. Em suas palavras:

(...) enquanto a modulação de efeitos visa primordialmente proteger a própria Constituição, buscando minimizar os efeitos de uma ação legislativa inconstitucional sempre em favor dos direitos fundamentais, um efeito prospectivo responde à necessidade de proteger a confiança legítima, a liberdade e igualdade para todos perante a lei em um quadro de tensão social e jurídica de um determinado precedente.

O objetivo deste subtítulo é apresentar como a técnica de efeitos prospectivos são adotados em outros países nos casos de superação dos precedentes, expor a evolução legislativa brasileira com exemplos práticos e, por fim, analisar recentes precedentes que fixaram, para além da tese do direito material, a tese da modulação de efeitos.

8.3.1 A utilização da técnica do *prospective overruling* no direito comparado

É necessário ter em mente que no *common law*, os questionamentos sobre a aplicação dos efeitos temporais das decisões têm sido estudados por muitos anos, como reconhece Adam Sagan (2015). Em outras jurisdições, como o Brasil, tradicionalmente por adotar o sistema *civil law*, o processo está no início e há um longo caminho a percorrer, o que não é justificativa para utilizar a técnica para o objetivo a que foi proposta: garantia dos direitos, no caso, dos contribuintes. Nos exemplos a seguir, são apresentados conflitos que surgem em alguns países, como Itália e Irlanda, na aplicação dos efeitos temporais das decisões.

Eva Steiner (2015), após estudar sobre o tema entre jurisdições, esclareceu que este mecanismo surgiu no século XX, nos Estados Unidos, em 1932, quando a decisão da Suprema Corte dos Estados Unidos em *Sunburst* apresentou a técnica dos efeitos prospectivos como um método distinto e legítimo de decidir casos.

Renato Lopes Becho (2020) usa exemplos de casos brasileiros e explica os limites que são necessários para algumas questões, como a exigência de lei complementar. Ele afirma que a depender das mudanças, estas não deveriam ter ocorrido por decisão judicial.

Todas as partes no processo podem apresentar suas contribuições com argumentos substanciais para formar o precedente. Lembre-se de que os juízes têm uma função imparcial e resolvem os casos analisando os fatos, as provas e os argumentos apresentados pelas partes. Nestes casos, é extremamente importante que a Suprema Corte considere todas as partes da

comunidade que serão afetadas com a nova decisão, em especial, porque os impactos podem ser distintos às áreas de negócios envolvidas, como indústria e prestação de serviços.

Eva Steiner (2015) ainda explica que na Suprema Corte Europeia de Justiça no caso *R (Bidar) v. Ealing London Borough Council* reiterou que, em circunstâncias especiais, pode excepcionalmente, ser limitado o efeito temporal de uma decisão. Esta é uma abordagem semelhante à do Supremo Tribunal Federal no Brasil, no qual somente em casos específicos e excepcionais é possível limitar os efeitos retroativos da decisão. Semelhantemente a este sistema, a Corte de Cassação Francesa (Comitê), recomenda que a Corte limite o efeito retrospectivo temporal de sua decisão quando houver forte motivo de interesse público geral ou por manifesta desproporção entre benefícios associados ao efeito retroativo da decisão judicial e as potenciais consequências de injustiça.

Brandon J. Murrill (2018) estudou a teoria do *stare decisis* e, no final do seu artigo, “The Supreme Court’s Overruling of Constitutional Precedent”, apresenta o resultado de pesquisa interessante na base de dados LEXIS para todas as decisões da Corte Suprema que usam a palavra “*overrule*” com 141 decisões do Tribunal sobre questões substantivas de direito constitucional federal que o Tribunal anulou.

Nestes exemplos, observa-se que precedente de 1977, *Abood v. Detroit Bd. of Educ.*, 431 U.S. 209 foi anulado por uma nova decisão somente em 2018, como no caso *Janus v. Am. Fed. de Estado, Condado e Munic. Emps.*, 585 U.S., No. 16-1466, *slip op.*, devido à sua inaplicabilidade atual. Em outro exemplo, o precedente de *Sykes v. United*, formado em 2011 por conflitar com o devido processo legal, foi anulado alguns anos depois, em 2015, no caso *Johnson v. Estados Unidos*, 576 U.S.

É interessante observar que diferentes países enfrentam desafios quanto aos efeitos temporais do precedente. Niamh Connolly (2015) explica que a Irlanda possui um sistema de direito consuetudinário, regido por Constituição escrita, que levanta questões sobre os efeitos temporais das decisões:

A primeira surge quando os juízes mudam as regras do direito comum. A segunda ocorre quando, então, se declara uma lei contrária à Constituição que vigora há muito tempo. Pode ser importante proteger a confiança passada no entendimento aceito da lei.

(...) Como vimos, a lei irlandesa tem dedicado muito mais atenção às questões relacionadas com a possibilidade de *overruling* no contexto constitucional do que em relação às mudanças no direito consuetudinário. No entanto, tendo adotado técnicas para limitar o efeito retrospectivo total de suas decisões em casos constitucionais, é

provável que os tribunais estejam abertos a alguma forma de anulação prospectiva em outros contextos, se necessário. (CONNOLLY, 2015, p. 26. Tradução livre)

Michele Taruffo (2015) ilustra como o efeito prospectivo é usado na Itália, onde não há regras gerais diretamente relacionadas aos precedentes, mas apenas algumas regras do código de processo civil que se referem indiretamente ao tema:

No ordenamento jurídico italiano não existe uma eventual anulação no sentido próprio da palavra. Como mencionado acima, na jurisprudência – e mesmo na Corte *di Cassazione* – há uma frequência extremamente alta de mudanças na interpretação de uma mesma norma ou princípio jurídico. Mas acontece quando o tribunal decide um caso específico e interpreta a lei que deve ser aplicada nesse caso. Quando há precedentes, normalmente o tribunal (ou qualquer outro juiz) faz referência a tais precedentes e às vezes o precedente é seguido. Quando a decisão não segue os precedentes, geralmente o juiz explica as razões pelas quais decide dessa forma. Pode-se dizer que é um *overruling*, uma vez que o precedente está afastado, mas não é prospectivo, pois já está afastado apenas na decisão divergente. (TARUFFO, 2015, p. 202. Tradução livre)

Esta é uma breve visão de diferentes sistemas de aplicação de efeitos prospectivos, sendo importante aprender com estes exemplos para ajustar e desenvolver as melhores práticas para a realidade brasileira estudada a seguir.

8.3.2 Evolução legislativa da modulação de efeitos aplicada aos precedentes

No ano de 1999, o artigo 27 da Lei 9.868 passou a regulamentar a modulação de efeitos nos controles de constitucionalidade concentrado:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Os requisitos para modular os efeitos, ou seja, restringir os efeitos da declaração de inconstitucionalidade ou decidir que ela tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado foram expressos para garantir a segurança jurídica ou excepcional interesse social e, com quórum qualificado, por maioria de dois terços dos membros do STF. Trata-se de norma processual que impacta o direito material dos contribuintes e o exercício de suas atividades por ser definido se determinado tributo é ou não devido a partir da data fixada pelo precedente do STF.

Em julgamento realizado, em novembro de 2016, o então Ministro do STF, Joaquim Barbosa, proferiu voto em que reconhece ser excepcional a aplicabilidade da modulação de efeitos com ênfase aos processos tributários:

Pondero que, em matéria tributária, a aplicação de efeitos prospectivos à declaração incidental de inconstitucionalidade demanda um grau ainda mais elevado de parcimônia, porquanto é um truísmo afirmar que os valores arrecadados com a tributação se destinam ao emprego em finalidades públicas. Portanto, não basta ao sujeito ativo apontar a destinação de índole pública do produto arrecadado para justificar a modulação temporal dos efeitos de declaração de inconstitucionalidade, sob o risco de se inviabilizar qualquer pretensão de restituição do indébito tributário, em evidente prejuízo da guarda da constitucionalidade e da legalidade das normas que instituem as exações. (STF. Ag Int 591.331-RJ. Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 21/11/2006)

No decorrer dos anos, a modulação de efeitos em matéria tributária foi pouco ou quase nada utilizada, mesmo após as modificações incorporadas no CPC/73, com a inclusão dos artigos 543-B e 543-C que passaram a direcionar os julgamentos em conjunto dos controles de constitucionalidade e legalidade às matérias idênticas.

Um exemplo de sua aplicação foi no ano de 2008, no julgamento do Tema 3 da repercussão geral em que declarados inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 por estabelecerem prazos de prescrição e decadência que são reserva de lei complementar. Neste caso foi analisada a modulação de efeitos e aplicado o efeito *ex nunc*, salvo para as ações judiciais propostas até 11.6.2008.

No mesmo julgamento, o Ministro Marco Aurélio ressalta a preocupação com as modulações em matéria tributária no sentido de garantir ao ente público, que editou lei inconstitucional, a validação dos valores recolhidos pelos contribuintes durante anos:

Ora, Presidente, neste caso concreto, em que a jurisprudência do Supremo, desde 1969, sempre foi no sentido de se ter indispensável o trato da matéria mediante lei complementar – e a Lei 8.212, repito é de 1991 -, não há premissa que leve o Tribunal a quase sinalizar no sentido de que vale a pena editar normas inconstitucionais porque, posteriormente, ante a morosidade da Justiça, se acaba chegando a um meio termo que, em última análise – em vez de homenagear a Constituição, de torná-la realmente observada por todos, amada por todos -, passa a mitigá-la, solapá-la, feri-la praticamente de morte. (STF, RE 559.943, Relatora: Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, publicado em 26/09/2008)

Em outubro de 2014, nos autos do Recurso Extraordinário 559.937, a modulação de efeitos foi afastada por ausência de comprovação de risco gravíssimo à ordem social ao constatar que “as razões recursais não contêm indicação concreta, nem específica, desse

risco⁵⁶”. Outro exemplo foi o julgamento realizado em dezembro de 2014, pelo Tribunal Pleno do STF, nos autos do Recurso Extraordinário 595.838/SP, que declarou a inconstitucionalidade do inciso IV do art. 22 da Lei 8.212/91 que previa a exigência de contribuição de 15% sobre os serviços prestados por cooperados. Neste acórdão afirmou-se, categoricamente, que a modulação é medida excepcional não sendo a alegação de perda de arrecadação suficiente para comprovar a presença do excepcional interesse:

A pretendida modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é, no entanto, medida extrema, que somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contêm qualquer indicação concreta, nem específica, desse risco.

A mera alegação de perda de arrecadação não é suficiente para comprovar a presença do excepcional interesse social a justificar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade na forma pretendida.

Note-se que modular os efeitos, no caso dos autos, importaria em negar o próprio direito ao contribuinte de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos. (Brasília. STF. Recurso Extraordinário 595.838/SP)

Dois aspectos principais são enfatizados no julgado: o primeiro, que a modulação de efeitos resultaria em negar ao contribuinte o direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenha recolhido e o segundo, que a segurança jurídica é prioritária em nossa Constituição e deve ser observada.⁵⁷

Com o advento do NCPC e a construção do sistema de precedentes vinculantes e obrigatórios, observa-se a preocupação com a inclusão de novos dispositivos no Código que não eram tratados no código anterior de 1973. O instituto, em si, possui a finalidade proteger o direito dos contribuintes, como prevê, expressamente, o artigo 525, §13 do NCPC⁵⁸ que os efeitos da decisão em controle concentrado ou difuso podem ser modulados no tempo “em atenção à segurança jurídica”.

A segurança jurídica e o interesse social como condição para a modulação de efeitos dos precedentes são reforçados no artigo 927, §3º do NCPC:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: (...)

⁵⁶ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 559.937. Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014, publicado em 14/10/2014. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br>>. Acesso em 23/07/2022.

⁵⁷ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 595.838. Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno. Julgado em 18/12/2014, publicado em 25/02/2015. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br>>. Acesso em 23/07/2022.

⁵⁸ BRASIL. **Lei nº 13.105**, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br> Acesso em 19/07/2022.

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

O dispositivo segue a mesma lógica da previsão anterior do artigo 27 da Lei 9.868/1999 com duas alterações principais: a primeira, ao estabelecer a possibilidade de modulação de efeitos no caso de alteração de jurisprudência dominante do STF e dos Tribunais Superiores ou oriunda de julgamento de recursos repetitivos e, a segunda, a ausência de previsão expressa de quórum qualificado de dois terços dos membros do Tribunal.

Novo debate surgiu sobre o quórum necessário para a modulação de efeitos nos casos de declaração de inconstitucionalidade no controle difuso de constitucionalidade em sede de repercussão geral se seria a maioria absoluta ou o quórum qualificado. O tema pode ser tratado pelo STF ao julgar o Tema 725, nos autos do RE 958.252, que teve o julgamento adiado e ainda aguarda definição.

O objetivo primordial da modulação de efeitos é garantir a segurança jurídica em caso de superação do precedente que está, diretamente, relacionado aos princípios e normas processuais para garantir previsibilidade ao contribuinte na realização de sua atividade econômica.

Derzi (2009, p. 573-609) traz duas conclusões que esclarecem a correta aplicação da modulação de efeitos como instrumento à proteção dos direitos dos contribuintes, em especial, a irretroatividade, a proteção da confiança e a boa-fé objetiva. A autora esclarece que em relação à formação da jurisprudência primitiva, que a doutrina americana denomina como *first impression*, conclui que a regra deve ser a retroação e a exceção a modulação de efeitos. De forma distinta, para os casos em que há modificações jurisprudenciais, a regra deve ser a modulação de efeitos com aplicação dos princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé objetiva. Reforça, neste sentido, que a atividade judicial não pode desprender da casuística:

Por isso, está ainda na raiz do princípio da regra de separação dos Poderes, compreender que a norma judicial não se pode desprender da casuística, dos casos concretos que motivaram a sua criação. Esse o limite que nos assegura que a jurisprudência consolidada obriga, vincula, impõe-se a todos, mas não é lei. (DERZI, 2009, p. 573-609)

Na prática, contudo, muitas modulações estabelecidas resultam em afronta aos direitos do contribuinte para restringir o direito material a eles assegurado e gerar insegurança jurídica ao sistema.

Para análise da fixação de teses aplicada à modulação de efeitos, selecionam-se dois casos, o primeiro em que a aplicação da modulação, ao menos, em parte, garante e assegura os direitos dos contribuintes e o segundo em que há afronta aos mesmos direitos.

8.3.3 A Modulação de efeitos na prática. Os casos da incidência do ICMS ou ISS sobre as operações mistas realizadas por farmácias de manipulação e a necessidade de edição de lei complementar para cobrança do Diferencial de Alíquotas do ICMS – DIFAL

O objetivo deste tópico é trazer alguns exemplos de modulação que aconteceram no decorrer dos anos e comprovar que a utilização massiva da modulação infringiu o direito dos contribuintes.

Expostas as premissas passa-se a análise do primeiro tema, que é o Tema 379 da repercussão geral, que analisou a incidência de ICMS ou ISS sobre as operações mistas realizadas por farmácias de manipulação e fixou a seguinte tese em agosto de 2020 “incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira.”

Nota-se que anteriormente a definição do tema, a atividade realizada pelas farmácias de manipulação gerava dúvidas sobre a aplicação e recolhimento dos impostos ICMS, devido ao Estado sobre a circulação de mercadorias e o ISS sobre a prestação de serviços. Durante anos os contribuintes recolheram de boa-fé o imposto que compreendia como devido em observância a sua obrigação tributária.

Em abril de 2021 ocorreu a modulação de efeitos ao estabelecer que a tese fixada produziria efeitos prospectivos (*ex nunc*), a partir do dia da publicação da ata de julgamento do mérito, de modo a convalidar os recolhimentos de ICMS e de ISS efetuados, anteriormente, em desacordo com a tese de repercussão geral.

Os termos em que esta modulação foi proposta segue o propósito de proteção aos direitos dos contribuintes ao reconhecer “a ausência de modulação dos efeitos da decisão provocaria, por um lado, a cobrança retroativa, por parte do estado ou do município competente, do imposto que deveria ter sido pago com base na tese de repercussão geral fixada, mas não o

foi” (STF. TEMA 379. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 605.552). No caso, ainda foram ressaltados para aplicação retroativa do julgado os contribuintes que fizeram o recolhimento duplo dos impostos (ICMS e ISS) para que possam ter direito à repetição de seu indébito.

O segundo tema escolhido é o Tema 1.093 da repercussão geral que, nos autos do RE 1.287.019/DF definiu que a cobrança do diferencial de alíquota ao ICMS introduzido pela Emenda Constitucional 87/2015 pressupõe edição de lei complementar. Ato seguinte, foram apresentadas diversas premissas no momento de modulação de efeitos que repercutiram em sua aplicação e interpretação pelo STJ e pelos Tribunais de origem e diretamente aos direitos do contribuinte:

Tema 1093

Necessidade de edição de lei complementar visando a cobrança da Diferença de Alíquotas do ICMS – DIFAL nas operações interestaduais envolvendo consumidores finais não contribuintes do imposto, nos termos da Emenda Constitucional 87/2015. (STF. Tema 1093. Recurso Extraordinário 1.287.019/DF)

O ICMS é devido ao Estado de origem da mercadoria e com advento da Emenda Constitucional 93/2015 foi inserida a exigência do diferencial de alíquotas do ICMS a ser pago ao Estado de destino.

A discussão de mérito é se haveria afronta ao artigo 146, I e III da Constituição que prevê a necessidade de lei complementar para dispor sobre normas gerais de direito tributário e estabelecer a cobrança do diferencial.

A Constituição dispõe no artigo 155, inciso VII que nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Como a norma constitucional foi regulamentada pelo Convênio 93/2015 surgiu a discussão sobre o correto veículo introdutor da norma no ordenamento jurídico. No Tribunal de Justiça de São Paulo, no decorrer do ano de 2019, foram proferidos acórdãos que consideraram válida a exigência do Diferencial de Alíquotas do ICMS (DIFAL) relativo às operações interestaduais envolvendo mercadorias aos consumidores finais localizados no Estado de São Paulo por autoaplicabilidade da norma constitucional.

Diante do entendimento firmado pelo Tribunal de Origem, os contribuintes seguiram por duas formas de atuação: o recolhimento do DIFAL ou a discussão judicial de sua exigência. A orientação era no sentido de ser devido ao valor.

Ao analisar o Tema 1.093 no julgamento do RE 1.287.019/DF, em 24 de fevereiro de 2021, o STF considerou inválida a cobrança do DIFAL em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte por entender ser essencial a edição de lei complementar para regular a matéria.

A declaração de inconstitucionalidade da exigência gerou aos contribuintes o direito da repetição do indébito dos valores indevidamente recolhidos no período de vigência de norma inconstitucional e a suspensão de nova exigência até que seja editada lei complementar sobre o tema, como reflexo do julgado.

Como a exigência estava prevista e era regulada pelo Convênio 93/2015, a modulação de efeitos se pautou em três marcos que requerem interpretação para que o precedente produza seus efeitos:⁵⁹

- quanto à exigência aos contribuintes optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES a modulação de efeitos considerou vigente o precedente desde a data da concessão da medida cautelar nos autos da ADI 5.464/DF;
- quanto aos demais contribuintes fixou os efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022), aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos estados e do Distrito Federal, para as quais a decisão deverá produzir efeitos a partir do exercício financeiro seguinte à conclusão deste julgamento (2022);
- ficam ressalvadas da proposta de modulação as ações judiciais em curso.

Em termos práticos, somente os contribuintes que ajuizaram ações judiciais discutindo o tema ficarão resguardados do direito à repetição do indébito, e a cobrança do DIFAL passou

⁵⁹ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 1.287.019. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br>> Acesso em 20/07/2022.

a ser inválida no exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento. Neste ínterim, porém, houve a criação de nova regra de modulação de modo que a exigência do tributo permanecesse válida até ser editada a lei complementar, sendo a arrecadação dos estados e do Distrito Federal o fundamento exposto no voto do Ministro Relator:

Nesse sentido, a ausência de modulação dos efeitos da decisão fará com que os estados e o Distrito Federal experimentem situação inquestionavelmente pior do que aquela na qual se encontravam antes da emenda constitucional. (...)

Reproduzo as considerações lançadas pelo Secretário de Estado de Fazenda do Distrito Federal nas informações por ele prestadas na ADI 5.469/DF (em julgamento conjunto): (...)

Trata-se de uma situação que gera, obviamente, uma enorme insegurança jurídica, dada a ausência de tratamento normativo adequado a uma infinidade de operações. Como se não bastasse essa circunstância, haverá uma enorme perda de receita para os Estados, que não terão como exigir o ICMS nessas situações. Somente no Distrito Federal, estima-se uma perda da ordem de R\$ 375 milhões para o ano de 2016. (...) Para além de tudo, os próprios objetivos de prestígio ao pacto federativo e de encerramento das guerras fiscais serão inviabilizados, em face da não incidência imediata da Emenda Constitucional 87/2015. (STF. Recurso Extraordinário 1.287.019/DF)

O artigo 27 da Lei 9.868/1999 prevê como requisitos à modulação os mesmos reproduzidos no artigo 927, §3º do NCPC, que possuem como base a segurança jurídica ou excepcional interesse social. Há, portanto, um deslocamento do objetivo originário da modulação realizada com base na arrecadação dos Estados sem observar os direitos dos contribuintes no caso analisado, ao mínimo, de não serem mantidas as exigências até a edição de lei complementar.

Após o julgamento do Tema 1.093 pelo STF, que determinou a edição de lei complementar para regular a matéria, foi publicada a Lei 190/2022 que gerou novas discussões em curso no judiciário sobre a possibilidade de exigência do DIFAL apenas no ano de 2023, observada a anterioridade.

Em julgamento recente do TJSP de 18 de julho de 2022, dentre outros, foi deferida a suspensão da exigibilidade do tributo que, se revertida poderá ser cobrada pelo fisco, para evitar que o contribuinte tenha que recolher o tributo de difícil recuperação posterior diante da exigência do artigo 166 do CTN que prevê a prova do encargo nos tributos indiretos para fins de repetição do indébito (TJSP, Agravo de Instrumento 2123059-25.2022.8.26.0000, 12ª Câmara de Direito Público).

Há, no entanto, suspensão de liminar junto ao Tribunal (Processo 206922-77.2022.8.26.0000) em que foram suspensas as eficácias das liminares e sentenças contra a

Fazenda sobre o tema e ajuizada novas ADI's 7.078 e 7.066 para tratar da constitucionalidade do artigo 3º da LC 190/22, no que estabeleceu que essa lei complementar passou a produzir efeitos decorridos noventa dias da data de sua publicação.

Em dezembro, a Ministra Rosa Weber destacou o caso para o julgamento presencial que deve ocorrer neste ano de 2023. Este tema foi escolhido por enfatizar o impacto do precedente, exemplificar o uso da modulação de efeitos com fundamento na perda de arrecadação e o surgimento de novos conflitos decorrentes da interpretação da própria modulação, a edição de nova Lei Complementar 190/2022, além da discussão sobre a sua vigência.

Todas as discussões impactam os direitos dos contribuintes e afetam a segurança jurídica e previsibilidade de suas obrigações tributárias, princípios da legalidade e anterioridade, além de seu direito de não ser exigido por tributo que não esteja em consonância aos preceitos constitucionais. Esta é a trajetória percorrida pelo contribuinte, em que deve atuar em defesa de seus direitos nos diversos momentos distintos sobre único tema.

Além da modulação de efeitos, a técnica do *distinguishing*, se bem utilizada, pode ser direcionada à proteção dos direitos dos contribuintes de não serem indevidamente obrigados a observar precedente que não se aplica à sua situação fática. Igualmente, como ocorre com a modulação de efeitos, a utilização indevida da técnica do *distinguishing* resulta em violação aos direitos do contribuinte, como se detalha no item a seguir.

8.3.4 Proteção aos direitos do contribuinte na prática do *Distinguishing*

Após a inserção dos precedentes obrigatórios no sistema processual brasileiro, a técnica do *distinguishing* passou a ser instrumento que, se corretamente utilizado no momento de aplicação dos precedentes, pode ser direcionado a assegurar os direitos dos contribuintes. O *distinguishing* é o instrumento processual previsto para que os contribuintes possam pedir ao judiciário que seja reanalisado o caso concreto para afastar a aplicação indevida do precedente à situação distinta. A técnica é utilizada pelos próprios Tribunais Superiores na seleção do Tema como repetitivo.

Em fevereiro de 2022, nos autos do Recurso Extraordinário 1.335.293, o STF considerou que a temática que trata da possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido é distinta dos

Temas 214, 487, 816 e 868 e reconheceu a repercussão geral no Tema 1195 para formulação de novo precedente em análise ao princípio do não confisco.

Além da utilização da técnica na própria seleção de novos temas para formulação de precedentes, há disposições expressas no NCPC que são expoentes dos direitos processuais divididos em três situações: i) a primeira, que permite reconhecer a distinção do caso do repetitivo, que se encontra pendente de julgamento, para que o pedido do contribuinte tenha prosseguimento; ii) a segunda, que reconhece que, mesmo após a aplicação do precedente, há demais questões a serem apreciadas e; iii) a terceira, com a possibilidade de interposição de recursos em caso de vinculação obrigatória de precedente inaplicável ao caso concreto.

A primeira situação é prevista no artigo 1.037, §§9º e 12º que permitem a comprovação da distinção entre a questão a ser decidida no processo e aquela a ser julgada em recursos repetitivos para que o processo tenha o seu prosseguimento.

No Tema 1.008 houve o prosseguimento do recurso do contribuinte ao compreender que o precedente que tratou da exclusão do crédito presumido do ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL não seria aplicável à empresa submetida ao lucro presumido: STJ, EDcl no AgInt no AREsp 1.898.563/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 25/3/2022.

Há que ressaltar, contudo, que o prosseguimento do caso concreto com nova análise de tema que se adegue ao precedente firmado em sentido favorável ao contribuinte é incoerente com o sistema e afronta os direitos dos contribuintes.

A segunda situação é a prevista no artigo 1.041 em que, após a publicação do acórdão paradigma, permite a análise de outras questões, além da decidida no precedente repetitivo:

Art. 1.040. Publicado o acórdão paradigma:

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;

Art. 1.041.

§ 2º Quando ocorrer a hipótese do inciso II do caput do art. 1.040 e o recurso versar sobre outras questões, caberá ao presidente ou ao vice-presidente do tribunal recorrido, depois do reexame pelo órgão de origem e independentemente de ratificação do recurso, sendo positivo o juízo de admissibilidade, determinar a remessa do recurso ao tribunal superior para julgamento das demais questões.

Cita-se o seguinte caso em que há ressalva expressa para análise das demais questões oportunas no Tribunal de origem: STJ, EDcl no AgInt no REsp 1.773.449/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe de 13/12/2019.

A terceira situação é a possibilidade de interposição de recursos em caso de aplicação e interpretação de precedente obrigatório de forma inaplicável ao caso concreto, nos termos do artigo 1.030, §2º do NCPC.

O que se observa da técnica do *distinguishing* é que ela pode ser considerada um importante instrumento para a defesa dos direitos dos contribuintes em caso de aplicação equivocada de precedentes, para requerer a análise de demais questões ou situação fática pontual que deve ser apreciada, bem como solicitar o prosseguimento de análise de seu recurso quando inaplicável ao tema submetido à sistemática dos recursos repetitivos.

Na prática, igualmente como ocorre com a modulação de efeitos, se observa a necessidade de direcionar a aplicação dos dispositivos processuais como instrumentos de proteção aos direitos do contribuinte sob pena de eventual distinção equivocada gerar efeito contrário e infringir os mesmos direitos, em especial, se resultar em novas decisões que sejam incoerentes com os precedentes.

Exatamente por esta razão, Nina Pencak e Victor Marcel Pinheiro (2022) ao analisar o artigo 14, §§ 3º e 4º da Recomendação 134/2022 enfatizam que deve ser afastada a prática de utilização inadequada do *distinguishing*: “não raras as vezes em que a redução da *ratio* é feita para disfarçar uma discordância em relação às razões de decidir de um precedente, sendo utilizada de forma inadequada para superá-lo” (PENCAK; PINHEIRO, 2022, online).

Além de todo o exposto, observa-se a seguir o impacto dos precedentes aos direitos do contribuinte por atuação do legislativo, acionado por determinação do próprio precedente ou como resultado da tese fixada que irá direcionar e regular por nova norma, típica do *civil law* às situações apresentadas.

9 APLICAÇÃO DAS NORMAS DE PROTEÇÃO AO CONTRIBUINTE NA FIXAÇÃO DE TESES TRIBUTÁRIAS

9.1 Dever de Observância das Normas de Proteção ao Contribuinte na Formação e Aplicação dos Precedentes em Matéria Tributária

No curso da redação deste trabalho, a fixação de teses, na prática, reforçou a importância da temática que é dinâmica e presente nos conflitos enfrentados hoje pelos contribuintes.

No Capítulo 2 foram apresentados os princípios e as regras para a proteção dos direitos do contribuinte, incluídas as normas constitucionais e os princípios da segurança jurídica e da não obstância ao exercício dos direitos fundamentais via tributação, bem como a ponderação de princípios como método de solução de conflitos, além das normas infraconstitucionais.

Ressalta-se, neste momento, a vinculação e a necessidade de observância obrigatória das normas de proteção ao contribuinte para a resolução dos Temas repetitivos tributários. O sistema integra-se. Não é possível dar unicidade ao direito que irá repercutir na esfera individual e no comportamento dos contribuintes dissociado dos princípios e normas postas que visam protegê-lo.

Precedente que não considera os princípios de proteção ao contribuinte seja na formação do precedente, incluída a modulação de efeitos, seja na aplicação dos precedentes não condiz com o texto constitucional.

Destacam-se três momentos de aplicação das normas de proteção aos contribuintes descritas no decorrer deste trabalho: a formação do precedente e a fixação das teses (item i), a modulação de efeitos (item ii) e a aplicação dos precedentes (item iii).

Na formação dos precedentes e fixação de teses (item i), observam-se alguns exemplos de destaque expresso aos princípios constitucionais, e, em outros, o surgimento de novas demandas judiciais exatamente pela ausência de aplicação das normas de proteção ao contribuinte, como explica-se, a seguir.

Em agosto de 2022 foi julgada a ADI 4785 ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) em face da Lei 19.976/2011 do Estado de Minas Gerais que instituiu a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários – TFRM.

O princípio do confisco e da proporcionalidade foram objeto de debate. Contudo, por maioria, o STF concluiu que a taxa não implicaria confisco às sociedades empresárias por entender que a base de cálculo referente à TFRM não seria desproporcional, pois traduziria liame razoável entre a quantidade de minério extraído e o gasto público com a fiscalização dos contribuintes.⁶⁰

No seu voto divergente, o Ministro Roberto Barroso aponta para a constitucionalidade de instituição de taxa desta natureza e a inconstitucionalidade da taxa instituída pelo Estado de Minas Gerais diante da flagrante desproporcionalidade do valor exigido, além de reiterar a necessidade de coerência com decisões anteriores:

A minha divergência, Presidente, é no tocante à constitucionalidade material dessa taxa. Por quê? Estou sendo coerente com decisão que já havia sido proferida por mim, aqui referida pelo eminente Ministro André Mendonça. A taxa, conforme o conhecimento convencional, é um tributo vinculado e, portanto, tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia. Esse é seu fundamento legítimo. A extensão do exercício do poder de polícia é que dá validade à taxa. Como consequência, assim penso, Presidente, tem que haver uma proporcionalidade - claro que não há uma equivalência plena - entre o valor cobrado a título de taxa e o custo da atividade estatal de fiscalização. No caso de Minas Gerais, que não é diferente dos outros casos discutidos - o do Pará, igualmente -, há uma evidente desproporcionalidade. Da minha leitura, para se ficar no caso de Minas Gerais, as três secretarias responsáveis pela fiscalização - as três! - tinham orçamento de 157 milhões para a fiscalização de toda a matéria relacionada ao meio ambiente e demais atribuições da secretaria. O valor da taxa arrecadada era de 450 milhões.

O impacto aos direitos do contribuinte é evidente, sendo necessária a aplicação do critério da coerência com posicionamentos anteriores como exposto na Categoria 3 acima descrita, e a observância do princípio da proporcionalidade. Após a apresentação de Embargos de Declaração, o tema aguarda julgamento final em que se espera que sejam atendidas as normas de proteção ao contribuinte na formação deste precedente.

No âmbito do STJ, a Primeira Seção ao julgar o Tema 1.093 interpretou de forma restritiva o princípio da não cumulatividade aplicado às contribuições ao PIS e COFINS para fixar, dentre as teses analisadas, que o artigo 17 da Lei 11.033/2004 não autoriza a constituição de créditos sobre o custo de aquisição (art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77) de bens sujeitos à tributação monofásica. Cite-se o dispositivo da lei: “Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da

⁶⁰ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.785. Rel. Min. Edson Fachin. Julgada em 01/08/2022. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15354170543&ext=.pdf>>. Acesso em 20/02/2023.

COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.”⁶¹

No julgamento realizado prevaleceu o entendimento de que “o princípio da não cumulatividade não se aplica a situações em que não existe dupla ou múltipla tributação (v.g. casos de monofasia e substituição tributária)”.⁶²

O impacto aos direitos do contribuinte decorre, neste caso, da impossibilidade de creditamento sobre o custo de aquisição de bens sujeitos à tributação monofásica que é apenas técnica de praticabilidade para facilitar a arrecadação no elo mais forte da cadeia. O princípio da não cumulatividade foi aplicado de forma restrita na formação do precedente, e sua relevância foi salientada pela Ministra Regina Helena Costa em seu voto divergente:

6. O benefício fiscal previsto no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, em razão da especialidade, não derogou a Lei n. 10.637/2002 e a Lei n. 10.833/2003, bem como não desnaturou a estrutura do sistema de créditos estabelecida pelo legislador para a materialização do princípio da não cumulatividade, quanto à COFINS e à contribuição ao PIS.

Foram opostos Embargos de Declaração, não acolhidos e, em novembro de 2022, foi interposto recurso extraordinário pendente de envio ao STF. Outros dois princípios recorrentes na formação dos precedentes são os princípios da anterioridade anual e nonagesimal quando há a edição de nova norma que institui ou majora tributos sem a observância do prazo constitucional para que o contribuinte possa se reorganizar para cumprir a nova obrigação.

Recentemente, como retratado no item 9.3.3, após o julgamento do Tema 1.093 pelo STF, que determinou a edição de lei complementar para regular a exigência do DIFAL, foi editada a Lei 190/2022, que gerou novas discussões sobre a possibilidade de exigência do diferencial de alíquotas apenas no ano de 2023.

No segundo momento destacado, de modulação de efeitos (item ii), o impacto da aplicação das normas de proteção dos contribuintes revela especial preocupação por divergência clara da doutrina, legislação e prática atual.

O instituto da modulação de efeitos, se aplicado corretamente, deveria proteger a confiança do contribuinte que pautou sua conduta em norma anterior que foi considerada inválida, como detalhado no Capítulo 9. Na prática, porém, a modulação de efeitos tem sido

⁶¹ BRASIL. **Lei nº 11.033**, de 21 de dezembro de 2004. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/>. Acesso em 20/02/2023.

⁶² BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.894.741/RS. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Julgado em 05/05/2022. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/>>. Acesso em 20/02/2023.

constantemente aplicada de forma contrária e fundamentada, principalmente, no impacto à arrecadação e orçamentos públicos, se afastando do objetivo originário de assegurar a proteção à confiança e a segurança jurídica. Neste sentido, Marinoni (2019) destaca a importância da modulação que se aplica, com perfeição, aos temas tributários que refletem, diretamente, no planejamento empresarial:

Quando um precedente goza de credibilidade no momento em que é revogado, é possível outorgar efeitos unicamente prospectivos à decisão revogadora, tutelando-se as situações passadas que se aperfeiçoaram com base no precedente. Isso é importante especialmente nos casos de precedentes que têm influência em planejamento, estratégias, definição de condutas e elaboração de contratos (MARINONI, 2019, p. 357)

Mandatória a modulação de efeitos em casos em que se discutiu a incidência de contribuição patronal sobre verba paga a título de terço constitucional de férias. O STJ, em 2010, ao julgar o Recurso Especial 1.062.530, reconheceu o caráter indenizatório da verba e assentou entendimento pelo afastamento da incidência da contribuição. O STF se posicionava no sentido de que a matéria seria infraconstitucional, ou seja, a decisão definitiva seria a conferida pelo STJ.

Após dez anos, o STF julgou o Tema 985 (RE 1.072.485) que além de considerar constitucional a matéria, de forma diametralmente oposta, declarou legítima a incidência da contribuição. O impacto aos direitos do contribuinte, considerada a segurança jurídica e a proteção da confiança é evidente neste cenário para que sejam modulados os efeitos como pleiteado pelos contribuintes em Embargos de Declaração. Neste caso o impacto foi ainda maior e a demora na definição da modulação de efeitos gerou danos imediatos aos contribuintes que solicitaram, devido à urgência, a atribuição de efeito suspensivo ao seu recurso extraordinário concedido na Ação Cautelar 4.463.⁶³

A modulação de efeitos deve ser aplicada, exatamente, para estas situações em que os princípios da segurança jurídica e a proteção da confiança do contribuinte devam ser resguardados. Ao tratar da aplicação dos princípios da segurança, da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé, como fundamento da modulação de efeitos nas modificações jurisprudenciais danosas ao contribuinte, Derzi (2009, p. 603-604) reafirma a interação entre todos estes princípios:

⁶³ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Ação Cautelar 4.463. Rel. Min. Edson Fachin. Julgado em 21/06/2022. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=762021853>>. Acesso em 20/02/2023.

Como se vê, entendemos que os princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé objetiva devem ser colocados no mesmo plano, em constante interação. As setas em círculo demonstram a circularidade das relações recíprocas e a constante alteração da posição dos princípios em si. Há interação, campo de superposição e limitações recíprocas. Todos estão cobertos pelo princípio da segurança jurídica.

Na prática, contudo, a modulação de efeitos tem sido utilizada a partir de outras razões, de forma diversa da prevista pela técnica processual e sem observância das normas de proteção ao contribuinte. Dentre os diversos temas, cite-se os exemplos a seguir.

O caso emblemático foi o Tema 69 da repercussão geral em que o STF reconheceu a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS. Em maio de 2021, ao acolher os embargos de declaração opostos pela Fazenda, os efeitos do julgado favorável aos contribuintes foram modulados para produzir efeitos a partir da data de julgamento do RE 574.706, qual seja, 15.3.2017, com ressalva das ações judiciais e administrativas protocolizadas até a data da sessão em que proferido o julgamento.

Na época, o Ministro Edson Fachin⁶⁴ apresentou voto contrário à modulação por reconhecer que a perda de arrecadação não seria argumento idôneo para permitir a manutenção de cobranças inconstitucionais “que agredem direitos fundamentais dos contribuintes”. Em suas palavras: “Assim, em meu modo de ver, não pode a União fundamentar o requerimento de modulação. Se pode, não deve ser acolhido, para atingir equilíbrio orçamentário às custas dos contribuintes.”

O posicionamento vencedor, por maioria, foi a favor da modulação como relata o Ministro Gilmar Mendes em seu voto:

Em outras palavras, nosso mister constitucional inclui a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte contra qualquer ação do fisco, seja no plano da legislação, seja no plano administrativo, que destoe do figurino constitucional; mas também a defesa das competências constitucionais tributárias e, devo dizer, da arrecadação tributária, peça chave do conceito de Estado Fiscal, como hoje o conhecemos e como fundamentei acima a partir das lições de Casalta Nabais. Está claro que enfrentamos, há meia década, grave crise fiscal orçamentária, sem que, em horizonte próximo, descortine-se alguma melhora significativa, não havendo dinheiro em caixa ou projeção de aumento de arrecadação, por meio das fontes usuais, para quitar as despesas já previstas nos orçamentos, quiçá para fazer frente a novas, sequer cogitadas da ordem de praticamente centenas de bilhões de reais (STF. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706. Rel. Min. Carmem Lúcia. Julgado em 13/05/2021)

⁶⁴ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706. Rel. Min. Carmem Lúcia. Julgado em 13/05/2021. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/>>. Acesso em 20/02/2023.

O STF, ao julgar o Tema 825, realizou a mesma abordagem argumentativa sendo considerado o impacto financeiro e a inviabilidade de cobrança do ITCMD para modular os efeitos a contar da publicação do acórdão em questão, ressaltando as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento. O Ministro Dias Toffoli ressalta em seu voto:

A solução até então proposta neste caso resultará no reconhecimento da inconstitucionalidade das normas pertinentes previstas em leis como essas, provocando, dentre outros efeitos, inviabilidade de cobrança da tributação em tela tanto em relação a fatos passados quanto a fatos futuros, bem como inúmeras repetições de indébito tributário. Só no Estado de São Paulo, a consequência da decisão, incluindo a projeção para os próximos cinco anos, será um negativo impacto orçamentário de R\$ 5.418.145.428,86, em valores estimados, sendo que a maior parte dessa perda é reputada como imediata. (STF. Recurso Extraordinário 851.108. Rel. Min. Dias Toffoli. Julgado em 01/03/2021)

Diante dos exemplos práticos, relembra-se o objetivo originário da modulação, para garantir a segurança jurídica, que deve ser aplicada para se considerar correta a utilização do instrumento “modulação de efeitos” em consonância aos preceitos constitucionais e direitos do contribuinte.

Humberto Ávila (2021, p. 588) afirma que ela “não pode ser utilizada como justificativa em favor do Estado para manter a eficácia pretérita de lei tributária instituidora de tributo tanto no seu aspecto subjetivo quanto no seu aspecto objetivo.” O autor ainda complementa que o “prejuízo financeiro decorrente do dever de restituição de tributos inconstitucionais nada tem a ver com a segurança jurídica, muito menos com a segurança jurídica-tributária” (ÁVILA, 2021, p. 589).

A observância destas normas de proteção do contribuinte é obrigatória também na aplicação dos precedentes (item iii), sendo vedada interpretação restritiva de direitos pelo Poder Judiciário, legislativo ou administrativo - este último na instituição de atos infralegais, notas técnicas, pareceres ou solução de consulta.

Pontua-se, desde já, o Parecer 492/2011 da PGFN⁶⁵ que, em momento anterior à definição do tema no judiciário e sem respaldo em norma legal, possibilitou a cobrança automática dos tributos após a declaração de constitucionalidade pelo STF, ainda que o contribuinte possuisse ação individual com trânsito em julgado:

A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado opera-se automaticamente, de modo que: (i) quando se der a favor do Fisco, este pode voltar a

⁶⁵ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer 492/2011**. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn>>. Acesso em 21/02/2023.

cobrar o tributo, tido por inconstitucional na anterior decisão, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.

Há nítido impacto aos direitos do contribuinte por aplicação do precedente e atribuição de efeitos inexistentes e ainda pendentes, até o momento atual, que, contudo, gerou aos contribuintes o ônus de se defenderem de autuações e garantir o débito em novas ações judiciais.

Aqui, retoma-se também a importância de todos os conceitos estabelecidos sobre os precedentes e a correta identificação da *ratio decidendi* que demanda análise da tese, parte dispositiva da decisão, como a situação fática apreciada para evitar a aplicação indevida de precedentes às situações distintas, quando deve ser utilizada a técnica do *distinguishing* para proteção dos direitos do contribuinte.

Leonardo Branco (2021) esclarece a importância do *distinguishing*, inclusive no momento de aplicação dos enunciados sumulares do CARE, para que sejam utilizados de forma correta aos casos específicos e compatíveis com a *ratio decidendi*:

A aplicação dos instrumentos sumulares pressupõe o conhecimento sobre seu nêmeses particular, pois compreende necessário se recorrer o instituto da distinção entre o caso sob exame e aqueles que originaram a orientação sumular, o chamado por Schauer de “método de confronto”, devendo o aplicador vindicar as peculiaridade do caso concreto que impedem a aplicação da tese jurídica vertida em texto pela súmula, sendo possível, por evidente, a discordância de outros aplicadores a respeito do tema, tendo em vista que, como ensina Michele Taruffo, são especificamente as peculiaridades dos casos que podem levar a interpretações diferentes da mesma regra, o exercício democrático da vitória por meio da razão falada (BRANCO, 2021, p. 138-139)

Explícita a importância de serem aplicadas as normas de proteção do contribuinte ao processo de formação e aplicação dos precedentes, analisa-se, a seguir, recente Tema julgado que possui um dos maiores impactos aos direitos do contribuinte e exemplifica todo o exposto no curso deste trabalho: (i) a aplicação da normas de proteção aos contribuintes; (ii) a técnica da interpretação na formação e aplicação dos precedentes; (iii) a fixação de teses da Categoria 6 (teses complementares); (iv) a constituição de créditos tributários a partir de precedente do STF (ADI 15); (v) emissão de parecer interpretativo pela PGFN, o Parecer 492/2011; (vi) a modulação de efeitos e os princípios da segurança jurídica e irretroatividade; (vii) o novo controle judicial sobre a quebra automática da coisa julgada em ações individuais diante da declaração da inconstitucionalidade; e (viii) os novos Projetos de Lei apresentados após a fixação das teses.

Trata-se do julgamento dos Temas 881 e 885 do STF, que estabeleceu a quebra automática da coisa julgada quando há declaração de inconstitucionalidade pelo STF posterior ao julgamento da demanda individual transitada em julgada em relações de trato continuado. O acórdão ainda se encontra pendente de publicação. A partir do debate da sessão plenária, os Temas ressoam aspecto primordial aqui detalhado, que é a importância da aplicação dos princípios e normas de proteção do contribuinte na formação dos precedentes e sua aplicação, considerados os limites dos atos administrativos interpretativos e o impacto ao Poder Legislativo. Nesse sentido, devido a importância do tema e o exemplo prático e recente que representa o contexto de todo o trabalho desenvolvido, passa-se a detalhar os aspectos primordiais para fins deste estudo.

9.2 O Impacto Do Precedente que Definiu pela Quebra Automática da Coisa Julgada nas Relações de Trato Continuado aos Direitos do Contribuinte

9.2.1 Relato dos fatos que antecederam o julgamento dos Temas 881 e 885 do STF. A coisa julgada individual validada pela Câmara Superior do CARF e pelo Tema Repetitivo 340 do STJ

Fevereiro de 2023. O recente julgamento dos Temas 881 e 885 no STF revela, na prática, a aplicação dos princípios constitucionais de proteção dos contribuintes (Capítulo 2), a interpretação na formação e aplicação dos precedentes (Capítulo 5) e seu impacto aos direitos do contribuinte tratados no curso deste estudo.

Retorna-se à meados de 1992 para esclarecer o litígio instaurado entre fisco-contribuinte sobre a constitucionalidade da exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSL) instituída pela Lei 7.689/88.

Diversos contribuintes, à época, ajuizaram ações individuais pleiteando o reconhecimento da inconstitucionalidade da CSL e muitos obtiveram êxito com decisões transitadas em julgado que lhes conferiam a segurança de não serem submetidos à exigência. Todo o planejamento empresarial dos anos posteriores se pautou na confiança e certeza de que os contribuintes não teriam que pagar o referido tributo.

Passaram-se 23 anos. Em junho de 2007, o STF julgou a ADI 15 para reconhecer, de forma contrária que é constitucional a exigência da CSL. Surgiu novo debate. O posicionamento do Supremo poderia afetar o direito dos contribuintes que possuíam ação judicial transitada em julgado?

A legislação processual prevê que a única possibilidade de alteração dos julgados é por via da ação rescisória, no prazo de dois anos, e somente para as hipóteses específicas do artigo 966 do NCPC. Ávila (2021), ao descrever a dimensão dinâmica da segurança jurídica, esclarece a necessidade da ação rescisória ou revisional para a alteração da coisa julgada em ação individual:

Isso não significa dizer que a decisão do Supremo Tribunal Federal produzirá efeitos automáticos relativamente às ações existentes ou já transitadas em julgado. Como a decisão proferida no controle concentrado de constitucionalidade examina a compatibilidade de uma norma geral e abstrata com a Constituição, seus efeitos não podem automaticamente afastar uma decisão individual e concreta, cujo conteúdo depende das especificidades do caso concreto. Assim, para que haja efetiva limitação dos efeitos da coisa julgada, é preciso que haja a interposição de uma ação rescisória para desconstituí-la, e quando cabível (art. 966 do Código de Processo Civil), ou o ingresso de uma ação ordinária para revisar, para o futuro e a partir do seu ingresso, o que foi nela estatuído (art. 505, I, do Código de Processo Civil), caso haja problemas de igualdade a serem devidamente comprovados (ÁVILA, 2021, p. 379-380).

Exatamente por serem estas as normas vigentes, a legítima expectativa de todos os contribuintes que possuíam ações transitadas em julgado é que não teriam qualquer exigência a título de CSL, exceto os casos para os quais foram propostas as referidas ações.

O impacto do precedente da ADI 15 nos atos da Administração Tributária foi a cobrança dos créditos nos últimos cinco anos e a realização de lançamentos de CSL, inesperados aos contribuintes que possuíam ações individuais transitadas em julgado.

Pontua-se que o Parecer 492/2011 da PGFN, assinado em 30 de março de 2011, em momento anterior à definição do tema no judiciário, e sem respaldo em norma legal, possibilitou a cobrança automática dos tributos após a declaração de constitucionalidade pelo STF, ainda que o contribuinte possuísse ação individual com trânsito em julgado.

Em abril de 2011, o STJ, no julgamento do Recurso Especial 1.118.893/MG no Tema Repetitivo 340 reafirmou a força da coisa julgada em situação fática que tratava, especificamente, da possibilidade de cobrança da CSL. Neste julgado unânime, o Ministro Arnaldo Esteves Lima reforçou em seu voto que:

Outrossim, o fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade à própria existência do controle difuso de constitucionalidade, fragilizando, sobretudo, a res judicata, com imensurável repercussão negativa no seio social.

Na ementa do julgado constou a orientação firmada: “Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de

inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.”

O conflito entre princípios se instaurou e a ponderação entre eles passou a ser questionada. Por um lado, o princípio da segurança jurídica que deve ser resguardada aos contribuintes que possuíam ações individuais transitadas em julgado em sentido oposto ao novo posicionamento do STF e, por outro lado, o princípio da isonomia para evitar divergências concorrenciais entre os contribuintes que estão sujeitos à exigência da CSL e os que possuem ações que os exoneram da contribuição. Somente após cinco anos, já em março de 2016, o STF reconheceu a repercussão geral dos Temas 881 e 885, que analisa a ponderação destes princípios nas seguintes temáticas:

Tema 881 - Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado.

Relator(a): MI EDSON FACHIN Leading Case: RE 949297

Tema 885 - Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado.

Relator(a): MI ROBERTO BARROSO Leading Case: RE 955227

(STF. Repercussão Geral Recurso Extraordinário 949.297)

Ao reconhecer a repercussão geral do Tema 885, o STF sinaliza os Temas como parte da Categoria 6 dos precedentes complementares aqui proposta: “Penso que o presente caso e o RE 949.297 são complementares e devem ser julgados pelo Plenário da Corte em regime de repercussão geral, de modo a definir de forma completa esse tema” (STF. Repercussão Geral Recurso Extraordinário 955.227).

Os temas são complementares e apontam para análise dos efeitos temporais da coisa julgada nas relações tributárias de trato continuado quando o STF define de forma contrária e, em momento posterior, acerca da constitucionalidade do tributo.

A coisa julgada é o ponto central que está diretamente relacionada ao princípio da segurança jurídica, sendo expressa sua proteção no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição que impede que a lei prejudique a coisa julgada.

Na legislação infraconstitucional, o NPCP reforça a autoridade da coisa julgada nos artigos 502 e 503 para conceituar a coisa julgada material como a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso que possui força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.

Inclusive, os aspectos da confiança legítima do contribuinte diante da imutabilidade da coisa julgada prevista na legislação processual, reafirmada pelo Tema Repetitivo 340 do STJ, foi objeto de destaque nos julgamentos dos Tribunais Administrativos que passaram a analisar as novas cobranças da CSL após o julgamento da ADI 15.

Recentemente, em dezembro de 2022, a Primeira Turma da Câmara Superior do CARF no Acórdão 9101-006.388, por maioria de votos, deu provimento ao recurso do contribuinte para cancelar a exigência de CSL em face da “coisa julgada”, nos termos do voto do Relator, Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli:

Trata-se de matéria conhecida do presente julgador, que inclusive foi relator do voto vencido no Acórdão nº 1201-002.635, pelo antigo voto de qualidade, quando integrante de Turma Ordinária do CARF.

Em resumo, na ocasião votei por cancelar a exigência da CSLL por entender pela supremacia da coisa julgada ante a posterior decisão do STF em controle concentrado, na linha do entendimento manifestado pelo STJ no REsp nº 1.118.893, em julgamento proferido sob o rito de recursos repetitivos (art. 543-C do CPC).

O Relator cita julgamento anterior da Primeira Turma da CSRF que no Acórdão nº 9101-005.705 reconheceu ser imprescindível para a exigência da CSL êxito pela Fazenda Nacional em ação revisional se sobreveio modificação no estado de fato ou de direito do que foi estatuído em sentença:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)
Ano-calendário: 2009 CSLL. INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITES DA COISA JULGADA. SUPERVENIÊNCIA DE JULGAMENTO COM EFEITOS ERGA OMNES DECLARANDO A CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO E ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS. PREVALÊNCIA DOS EFEITOS DA DECISÃO PROFERIDA EM CONTROLE DIFUSO. Contra os contribuintes que tenham a seu favor decisão judicial, transitada em julgado, proferida em sede de controle difuso, declarando a inconstitucionalidade de lei que instituiu um determinado tributo, não pode ser lavrada Autuação referente a tal obrigação. Não pode haver a sobreposição de declaração de constitucionalidade, posterior e superveniente, dessa Contribuição pelo E. Supremo Tribunal Federal, sob pena de esvaziamento da eficácia do controle difuso de constitucionalidade, conforme entendimento estampado no REsp nº 1.118.893/MG, julgado dentro do regime do art. 543-C do CPC/73 (Tema Repetitivo 340). Incidência da previsão do §2º, do art. 62, do Anexo II, do RICARF vigente. As alterações na legislação da CSLL, promovidas após a Lei nº 7.689/88, não modificaram os elementos primordiais de sua regra matriz, restando preservada a sua materialidade e os demais critérios do seu arquétipo jurídico. Sob todas essas circunstâncias, somente poder-se-ia exigir CSLL do contribuinte se fosse, previa e definitivamente, obtido êxito pela Fazenda Nacional no exercício da prerrogativa excepcional tratada no inciso I, do art. 471 do CPC/73 (inciso I, do art. 505 do Codex Processual Civil de 2015). (Acórdão nº 9101-005.705. Redator Designado: Caio Cesar Nader Quintella)

No próprio julgado, a CSRF reconheceu que não haveria pressuposto para revisional:

Do julgamento em questão é possível concluir que:

- (i) a decisão judicial transitada em julgado produz efeitos enquanto permanecer a situação de fato e de direito declarada na sentença, restando afastada a súmula 239 do STF1 ;
- (ii) alterações na lei que não mudem as características essenciais do tributo não significam alteração na situação de direito, caso a sentença invalide o tributo como um todo; e
- (iii) as alterações promovidas na Lei 7.689/88 - base de incidência da CSLL - pelas Leis 7.856/89, 8.034/90, 8.383/91 e 8.541/92 não implicam em nova relação jurídico tributária, razão pela qual não podem alterar a coisa julgada. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. CSRF. Acórdão 9101-006.388. Rel. Luis Henrique Marotti Toselli)

Os Temas 881 e 885 são exemplos claros da trajetória do contribuinte para fazer valer o seu direito reconhecido, no caso, após o trânsito em julgado de ação individual e a formação de precedente do STF em controle concentrado de constitucionalidade posterior (ADI 15). Os impactos são desde a constituição de créditos indevidos, instauração de novo contencioso administrativo e judicial, além da emissão de notas e pareceres da Procuradoria ao interpretar o tema.

Esclarecidos os fatos que antecederam ao julgamento dos Temas 881 e 885 e o objeto neles tratado, passa-se a análise das novas teses fixadas e o impacto, a partir do julgamento de fevereiro de 2023 aos direitos do contribuinte.

9.2.2 As teses fixadas nos Temas 881 e 885 do STF e o impacto aos direitos do contribuinte. Necessária modulação de efeitos

O Plenário do STF julgou os Temas 881 e 885 do STF em fevereiro de 2023, sendo fixadas as seguintes teses (itens 1 e 2):

1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo.
2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo". Tudo nos termos do voto do Ministro Roberto Barroso, Redator para o acórdão. (STF. Recurso Extraordinário 949.297. Ministro Roberto Barroso, Redator para o acórdão. Julgado em 08/02/2023)

A íntegra do acórdão ainda não está disponível para análise completa e detalhada do julgado, o que não impede a apreciação da temática para fins deste estudo e avaliação do impacto do precedente e das teses fixadas aos direitos do contribuinte, que se propõe para reflexão.

Quanto ao item 1 da tese fixada, o STF ressaltou que as decisões proferidas em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, o que não gera maiores impactos ao contribuinte que terá assegurada a coisa julgada nesta hipótese.

Já o item 2 da tese fixada, o STF, pela primeira vez, decidiu que haverá a quebra automática das decisões transitadas em julgado nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo quando proferida decisão contrária em ação direta ou em sede de repercussão geral que gera impactos significativos aos direitos do contribuinte, na linha do exposto neste trabalho.

O primeiro impacto é de nova norma que advém do Poder Judiciário pela formação do precedente dos Temas 881 e 885, inexistente em momento anterior, de quebra automática da coisa julgada individual no caso de novo entendimento do STF em ação direta ou em sede de repercussão geral.

O mérito, em si, considerou a ponderação de princípios, e, para ser mantida a livre concorrência, o STF decidiu pela quebra automática da coisa julgada ao fundamento de que deveria ser observada a isonomia entre os contribuintes no mercado.

Os votos disponibilizados no Plenário Virtual quando do início da apreciação destes Temas retratam a ponderação destes princípios. O Ministro Edson Fachin aplicou a isonomia para considerar que após a declaração de constitucionalidade da CSL pelo STF em ação direta ou repercussão geral, a Administração Tributária tem sua atividade vinculada ao lançamento do tributo, independentemente de procedência de ação revisional:

Ante a natureza continuada da relação jurídico-tributária e a condição implícita traduzível na cláusula *rebus sic stantibus*, entendo que juízo de constitucionalidade de lei instituidora de tributo em sede de controle abstrato e concentrado de constitucionalidade possui o condão de modificar o estado de direito, consistindo em *ius superveniens*, à luz do efeito vinculante e da eficácia erga omnes produzidos pelas decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade (art. 102, §2º, da Constituição da República), assim como pela função constitutiva do Direito dos precedentes judiciais. (...)

Ademais, por força dos princípios da legalidade e da isonomia, a partir da referida publicação a Administração Tributária tem sua atividade plenamente vinculada ao lançamento tributário das exações tributárias referentes à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido na espécie, independentemente de propositura e procedência de ação revisional. (STF. Recurso Extraordinário 949.297. Ministro Roberto Barroso, Redator para o acórdão. Julgado em 08/02/2023)

O Ministro Roberto Barroso segue a mesma linha e a ponderação sobre as situações anti-isonômicas para concluir que com a nova decisão do STF em repercussão geral ou controle

concentrado, os efeitos das decisões transitadas em julgado devem se adaptar, com a ressalva de que aqui se trata de relações de trato continuado:

39. Partindo das premissas de que esta Corte dá a última palavra no que se refere à constitucionalidade de leis e atos normativos, e que os pontos (i) e (ii) descritos acima geram situações anti-isonômicas, com repercussão direta na livre concorrência, chego à conclusão de ser necessária a interrupção dos efeitos da coisa julgada nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, independente do tributo que se esteja discutindo, quando esta Corte se manifestar em sentido oposto, em controle concentrado ou em controle difuso, desde que de acordo com a sistemática da repercussão geral. Explico. (...)

40. As decisões declaratórias transitadas em julgado fazem norma com efeitos futuros para aquelas relações jurídicas que tutelam. Essas normas vigem para o futuro por tempo indeterminado à condição de que o contexto fático e jurídico permaneça exatamente o mesmo, assim como ocorre com as leis produzidas pelo Legislativo. A coisa julgada não pode servir como salvo conduto inalterável a fim de ser oponível eternamente pelo jurisdicionado somente porque lhe é favorável. Alterado o contexto fático e jurídico, com o pronunciamento desta Corte em repercussão geral ou em controle concentrado, os efeitos das decisões transitadas em julgado em relações de trato sucessivo devem se adaptar. Aplica-se, aqui, a lógica da cláusula *rebus sic stantibus*.

41. Não se trata de um caso isolado. São diversas e de diferentes áreas as pessoas jurídicas que possuem decisão transitada em julgado pela inconstitucionalidade da CSLL com base na Lei nº 7.689/1988. Segundo números da Procuradoria da Fazenda Nacional, em 2016, o valor somado das autuações chegava a R\$ 1,2 bilhão. (STF. Recurso Extraordinário 949.297. Ministro Roberto Barroso, Redator para o acórdão. Julgado em 08/02/2023)

O impacto mais significativo aos contribuintes é que a decisão do STF nos Temas 881 e 885 altera norma processual posta que antes previa a necessidade de ajuizamento de ação rescisória ou revisional para a alteração da coisa julgada individual, sem ressalvas para as relações de trato continuado.

Não há dúvidas de que é a primeira vez que o STF decide pela quebra automática da coisa julgada individual que, nos termos do artigo 27 da Lei 9.868/99 autoriza a modulação de efeitos temporais para tutela da segurança jurídica. Trata-se de exemplo clássico de utilização do instrumento processual da modulação de efeitos para assegurar os direitos do contribuinte. Entretanto, o STF, por maioria, não modulou os efeitos da decisão, vencidos os Ministros Edson Fachin (Relator), Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli e, em parte, o Ministro Nunes Marques, que propunham a modulação.

Somente por esta divergência significativa entre os Ministros já é visível a necessidade de que todos os aspectos sejam observados para evitar efeitos nefastos por ausência de modulação, em situação clara que o instrumento processual deva ser utilizado para proteger as

expectativas dos cidadãos. É o que nos esclarece Ávila (2021, p. 581-582) ao discorrer sobre a modulação de efeitos no direito tributário:

Em terceiro lugar, porque quando o assunto é a proteção de expectativas ou o afastamento da surpresa, a CF/88 contém regras protetivas dos direitos individuais frente ao Estado. Basta, para esse efeito, lembrar, de um lado, que a Constituição protege o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada em favor do cidadão, não havendo no ordenamento constitucional qualquer tipo de regra em favor do Estado; de outro, que ela afasta a surpresa também em benefício do contribuinte por meio de “limitações ao poder de tributar”, igualmente não havendo similar para proteger os interesses do Estado. Em suma, a segurança jurídica tem regrada a sua aplicação reflexiva relativamente à proteção de expectativas em favor dos cidadãos, e não do Estado.

Quais seriam os impactos aos direitos do contribuinte com a ausência de modulação de efeitos dos Temas 881 e 885?

A principal ofensa é a proteção da confiança e segurança jurídica do contribuinte que, por anos, se baseou nas normas postas, além do posicionamento do STJ (Tema Repetitivo 340) e dos Tribunais Administrativos (CSRF) que asseguravam o seu direito ao não pagamento do tributo. Esta era a regra existente quando da propositura da ação e de seu trânsito em julgado. O contribuinte possuía a fiel confiança que a alteração da coisa julgada individual somente seria possível se nova ação fosse proposta pela PGFN para rescindir o julgado.

Note-se, inclusive, que ao julgar o Tema 962⁶⁶, o STF modulou os efeitos daquela decisão ao argumento da expectativa gerada, em prol da Fazenda, de que as tributações em questão eram válidas, pelo julgamento do STJ no Tema repetitivo 505:

Em segundo lugar, é certo que o Superior Tribunal de Justiça, na apreciação do REsp nº 1.138.695/SC, Tema repetitivo nº 505, sessão de 22/5/13, DJe de 31/5/13, fixou a tese de que, “quanto aos juros incidentes na repetição do indébito tributário, inobstante a constatação de se tratarem de juros moratórios, se encontram dentro da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dada a sua natureza de lucros cessantes, compondo o lucro operacional da empresa”.

Não há dúvida de que esse precedente específico, proferido há quase nove anos, estabeleceu legítima confiança, em prol da Fazenda, de que as tributações em questão eram válidas.

Note-se também que tal precedente, por estar submetido à sistemática dos recursos repetitivos, era de observância obrigatória pelas instâncias inferiores.

Para manter a coerência, o STF, com maior razão e em defesa do cidadão, deve considerar a legítima confiança dos contribuintes no precedente do STJ (Tema 340) para

⁶⁶ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 1.063.187. Plenário. Partes. Relator. Data. 05/05/2022. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15351215119&ext=.pdf>>. Acesso em 21/02/2023.

modular os efeitos da decisão que decidiu pela quebra automática da coisa julgada. Além do exposto, a nova regra que permitiu a quebra automática da coisa julgada somente foi estabelecida em fevereiro de 2023 e, de forma alguma, poderia afetar os contribuintes que possuíam ações individuais ou novas discussões em autos de infração, em período anterior, sob pena de ofensa à irretroatividade.

Os princípios da irretroatividade e anterioridade até foram analisados nos Temas 881 e 885 e, por maioria, os Ministros entenderam-se aplicáveis as limitações constitucionais temporais ao poder de tributar, vencidos os Ministros Gilmar Mendes, André Mendonça, Alexandre de Moraes e Dias Toffoli.

O Ministro Edson Fachin, em seu voto, ressalta a necessidade de observância aos princípios, contudo, ao aplicá-lo ao caso da CSL impede que sejam exigidos quaisquer valores em período anterior a 2007, data de julgamento da ADI:

Por fim, ante do exame do caso em concreto, impende registrar que a decisão em controle concentrado ou em repercussão geral, que seja contrária à coisa julgada do contribuinte, em relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, termina por corresponder a ônus tributário ao contribuinte. Tal situação equivale à instituição de novo tributo, que, por razões de segurança jurídica na tributação, deve observar a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena, e, no caso das contribuições para a seguridade social, a anterioridade nonagesimal. Nesse cenário, tem-se que a publicação da ata de julgamento em controle concentrado ou em repercussão geral equivale ao primeiro dia de vigência da nova norma, que deverá produzir efeitos somente após os referidos períodos consecutivos das regras da anterioridade de acordo com a espécie tributária em questão (STF. Recurso Extraordinário 949.297. Ministro Roberto Barroso, Redator para o acórdão. Julgado em 08/02/2023).

O posicionamento é de grande relevância para os próximos temas e julgamentos do STF que possam alterar posicionamentos contrários a coisas julgadas individuais, que serão mais raras a partir do sistema de precedentes como estabelecido no NCPC.

Entretanto, o destaque aos princípios não resolve aspecto primordial do julgado dos Temas 881 e 885 que se revelam como nova norma a impactar o direito dos contribuintes e, pela mesma razão, não deveria retroagir e, sim, produzir efeitos a partir da publicação da ata do julgamento de 2023, e jamais 2007.

No formato como está posto, os contribuintes poderão, a partir do julgamento do STF em 2023, ter que realizar o pagamento de autuações desde o ano de 2007, quando do julgamento da ADI 15, o que significa retroação dos efeitos do julgamento para atingir os últimos dezesseis, que é inadmissível. Nesse sentido, Derzi (2009, p. 595) reforça que deve ser aplicado o princípio

da irretroatividade das modificações jurisprudências como é realizado para a irretroatividade das leis:

Ora a mesma técnica os mesmos critérios de segura aplicação do princípio da irretroatividade das leis devem reger a irretroatividade das modificações jurisprudenciais. É evidente que a confiança está pressuposta, como confiança sistêmica, difusa. Todos devem acreditar, crer, confiar honestamente nos comandos do legislador e dos tribunais superiores. E isso se protege. E se protege de modo tão intenso, que a responsabilidade pela confiança não emerge, nem precisa ser percebida, está lá onde a segurança reina absoluta.

Caso não seja reconhecida a modulação de efeitos para que a decisão dos Temas 881 e 885 tenha efeitos prospectivos a partir do julgamento de fevereiro de 2023, não somente a segurança jurídica destes contribuintes da CSL, como de muitos outros que tiveram decisões transitadas em julgado em que o STF se pronunciou de forma contrária serão afetados.

Os principais temas em que houve pronunciamento contrário do STF são: a exigência de IPI na revenda de produto importado, a tributação do terço constitucional de férias, a isenção de COFINS para sociedades civis e outras entidades específicas, a exigência de ISS na atividade de franquia e o creditamento de IPI na aquisição de insumos exonerados.

É inestimável o impacto da não modulação, que gera retroatividade de novo precedente formado apenas em 2023 ao possibilitar a quebra automática da coisa julgada, pois afeta para além de todo o exposto, a própria segurança jurídica do sistema, inclusive com repercussões aos investimentos no país, dentre outros.

O Ministro Luiz Fux reconhece este impacto aos investimentos ao julgar o Tema 69⁶⁷: “O princípio da segurança jurídica hoje é um cânone pétreo constitucional. A Constituição Federal garante a propriedade, a liberdade e a segurança. A segurança jurídica hoje, por meio da jurisprudência, é um fator muito relevante de investimento do capital estrangeiro no País.”

Esta é a oportunidade de o STF aplicar, corretamente, o instituto da modulação de efeitos para assegurar a segurança jurídica a estes contribuintes que pautaram seu planejamento estratégico, preço, vendas e investimentos a partir de decisão transitada em julgado a seu favor.

O impacto do precedente à Administração Tributária resultou, ainda, na edição da Nota Pública de 10/02/2023⁶⁸ que reafirma o posicionamento do Parecer 492/2011 que revela a interpretação unilateral da Fazenda que considerou, desde 2011, que poderia realizar a cobrança

⁶⁷BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 574706/Embargos de Declaração. Plenário. Partes. Relator. 13/05/2021. Relatora Carmem Lúcia. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15347284289&ext=.pdf>>. Acesso em 20/02/2023.

⁶⁸ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Nota Pública de 10/02/2023**. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/nota-publica>>. Acesso em 21/02/2023.

dos tributos após decisão do STF, ainda que o contribuinte possuísse coisa julgada favorável. Nesse sentido, a Nota considera que os contribuintes prejudicados com a decisão estariam cientes da sua obrigação desde o Parecer 492/2011 e mesmo assim não realizaram o pagamento:

Quem se prejudica com a decisão do STF? A maioria dos contribuintes já paga seus tributos em consonância com as decisões do STF, mesmo tendo obtido coisa julgada a seu favor. Quem, em tese, poderia se prejudicar com a decisão são aqueles específicos contribuintes que, apesar de saberem, no mínimo desde 2011 (Parecer n.º 492/2011), que deveriam pagar os tributos, deixaram de pagar, em detrimento dos seus concorrentes que estavam honrando a exação. Importante frisar: os valores não pagos por esses contribuintes estavam sendo pagos pelos seus concorrentes, em clara violação à isonomia e à livre concorrência. Nessas específicas situações em que os contribuintes se beneficiaram da coisa julgada inconstitucional por longos anos, em regra, já foram cobrados pela Receita Federal e propuseram alguma medida judicial para não realizar o pagamento. Ou seja, não há surpresa sobre o entendimento da Administração Tributária a respeito do dever de pagar os tributos.

A interpretação da PGFN é exemplo de ato restritivo ao direito do contribuinte por aplicação do precedente em sentido distinto do que deveria ser estabelecido, pois em 2011 não havia definição pelo STF sobre a quebra automática da coisa julgada que somente veio a ser estabelecida em 2023, e, ainda, encontra-se pendente de julgamento final.

No mesmo ano, ao contrário do exposto no Parecer 492/2011, o STJ reforçou a autoridade da coisa julgada no Tema Repetitivo 340 que atribui confiança legítima aos contribuintes.

Os impactos dos Temas 881 e 885 para além da Administração Tributária irradiam para o Poder Legislativo com a propositura de novos projetos de lei, como ocorreu em Temas de outros precedentes e será descrito no capítulo a seguir.

10 IMPACTO DA APLICAÇÃO DOS PRECEDENTES NO PODER LEGISLATIVO

10.1 Edição de Novas Leis por Determinação do Precedente. Inconstitucionalidades Formais

Temática que não é enfatizada e deve ser observada é que os precedentes obrigatórios possuem reflexo direto nos direitos do contribuinte a partir de atos legislativos que ocorre de duas formas principais: a primeira, por edição de novas leis nos casos em que assim for determinado pelo próprio precedente; e, a segunda, para regular a situação de direito material de forma diversa da anteriormente prevista que deu origem ao conflito entre fisco-contribuinte.

Neste primeiro tópico será tratada a primeira hipótese em que o próprio precedente determina a elaboração de lei pelo legislativo para afastar inconstitucionalidades formais. Como exemplo, cita-se o Tema 1.093 sobre a exigência do Diferencial de Alíquotas (DIFAL) relativo às exigências de ICMS que, a partir da tese fixada, gerou a edição da Lei Complementar 190/2022 para afastar a inconstitucionalidade formal que deu origem ao conflito inicial.

Outro tema similar é o Tema 825 sobre a competência dos Estados-membros em editar leis para a exigência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) em situações não previstas em Lei Complementar que foi julgado no Recurso Extraordinário 851.108:

Tema 825

Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 24, I, e § 3º, e 155, I, e § 1º, II e III, b, da Constituição Federal e do art. 34, § 3º e § 4º, do ADCT, a possibilidade de os Estados-membros fazerem uso de sua competência legislativa plena, com base no art. 24, § 3º, da CF e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, a e b, da Lei Maior.

A Constituição, no artigo 155, §1º, III, *b*, exige lei complementar nacional para regular a competência do tributo aos casos em que o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior. Não obstante, foram editadas leis estaduais que regularam a matéria dando origem aos conflitos entre fisco-contribuinte decorrente da violação às regras de competência que se enquadram nas limitações constitucionais ao poder de tributar, nos termos do artigo 146, III da Constituição.

A matéria estava consolidada em alguns Tribunais de origem, há muitos anos. O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo reconheceu a necessidade da edição de lei complementar para regular a matéria e declarou inconstitucional a legislação paulista (TJSP, Órgão Especial, Arguição de Inconstitucionalidade 004604-24.2011.8.26.0000, 30/03/2011).

O direito legítimo ao não pagamento do tributo foi reconhecido aos contribuintes desde 2011 e qualquer nova hipótese de incidência que fosse objeto de discussão no TJSP seria no sentido unificado de afastar a indevida tributação. Dez anos após, o STF julgou o precedente em repercussão geral e foi fixada a tese de que: “É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional.”

Foram também modulados os efeitos atribuindo a eles eficácia prospectiva a contar da publicação do acórdão em questão, em 20 de abril de 2021, ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta a qual estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação e a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente.

O precedente gera impactos diversos aos contribuintes em decorrência da modulação de efeitos e por violação à isonomia. A título exemplificativo, o contribuinte que teve o fato gerador ocorrido em março de 2021 terá tratamento diferenciado e será obrigado a recolher o tributo em relação ao contribuinte que o teve em maio de 2021 e estará desonerado da obrigação tributária.

Em situações similares, o STF ressaltou a impossibilidade de novas cobranças inconstitucionais, a exemplo do julgamento do Tema 962 da repercussão geral⁶⁹ que foram ressaltados da modulação de efeitos prospectivos os fatos geradores anteriores à 30 de setembro de 2021 em relação aos quais não tenha havido o pagamento do IRPJ ou da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário.

No voto do Relator consta a ressalva para “paralisar um estado de inconstitucionalidade” que deveria ser aqui aplicado:

⁶⁹ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 1.063.187. Plenário. Partes. Relator. Data. 05/05/2022. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15351215119&ext=.pdf>>. Acesso em 21/02/2023.

Em razão do reconhecimento da inconstitucionalidade, não pode a União, mesmo produzindo a tese de repercussão geral efeitos a partir dessa data, cobrar a CSLL ou o IRPJ em discussão quanto esses fatos. Valendo-me do que disse o Ministro Roberto Barroso na ADI nº 4.411/MG-ED, “a vedação a que a Fazenda (...) efetue essa cobrança impede que o contribuinte sofra exações inconstitucionais, após este Supremo Tribunal Federal ter assim se manifestado”. Trata-se, como esclareceu Sua Excelência, de “paralisar um estado de inconstitucionalidade”, e não de beneficiar o mau pagador de tributos.

O segundo reflexo do precedente foi a formulação de Projetos de Lei Complementar para dispor sobre o tema e tramitação dos demais existentes, dentre os quais se ressalta o Projeto de Lei Complementar 37/21 que foi apensado ao PLP 363/2013 e o Projeto de Lei Complementar 67/21.

Na justificativa do Projeto de Lei 37/2021 consta a expressa aplicação do precedente e o intuito de se estancar os conflitos advindos por ausência de Lei Complementar:⁷⁰

A demora na definição desta questão em âmbito federal fez com que estados, pretensamente calcados na competência legislativa plena em assuntos concorrentes prevista no art. 24 da Constituição Federal, normatizassem a questão.

O Estado de São Paulo, por exemplo, mediante sua Lei 10.705, de 28 de dezembro de 2000, exige o recolhimento do ITCD em relação a bens corpóreos doados que se encontrem em seu território, mesmo que o doador e donatário nele não sejam domiciliados (art. 4º, I, a). Delegar essa definição de competência aos estados deixa nítido o potencial de conflitos entre os entes federados.

Em tempo, o Supremo Tribunal Federal, no recente julgamento do Recurso Extraordinário 851.108, definiu que “é vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir ITCMD nas hipóteses referidas no artigo 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional.

Ato seguinte, na Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão “ADO” em decisão de 06/06/2022 foi estabelecido o prazo de doze meses para a edição da Lei Complementar.⁷¹

Os precedentes que declaram as inconstitucionalidades formais afastam indevidas exigências que foram estabelecidas sem respaldo constitucional e, ao mesmo tempo, aciona o Poder Legislativo para que a temática seja regulamentada de acordo com o previsto na Constituição.

O movimento legislativo impacta o direito dos contribuintes por regular de forma distinta a norma tributária que irá regular as relações fisco-contribuinte, razão pela qual devem

⁷⁰ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei 37/2021**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br>> Acesso em 20/07/2022.

⁷¹ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão 67. Partes. Relator. Data. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br>>. Acesso em 20/07/2022.

ser respeitados os princípios da anterioridade e irretroatividade para proteção da confiança dos contribuintes que, por anos, esteve sujeito à normas inconstitucionais.

10.2 Novos Projetos de Lei Sobre o Direito Material em Conflito

Os precedentes geram outra forma de impacto nos direitos dos contribuintes, qual seja, o estímulo à propositura de novos projetos de lei. O Poder Legislativo atua para trazer mudanças processuais e de direito material que, por vezes, são benéficos e trazem maior segurança aos contribuintes e outras que precisam ser afastadas por vícios de inconstitucionalidade ou ilegalidade.

Não há aqui nova determinação a partir da tese fixada no precedente que impõe a atividade legislativa, como no caso anterior, e, sim, novos projetos de lei que pretendem solucionar os conflitos por uso da via legislativa.

O PLP 17/2022⁷² propõe nova disposição ao artigo 113-A, inciso III ao prever que a multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do débito objeto de compensação não homologada, somente seja aplicada nos casos em que constatada a má-fé do contribuinte. Trata-se de alternativa legislativa para solucionar o conflito entre fisco-contribuinte que permeia há anos no judiciário ante a previsão atual que impõe a exigência de multa de 50% a todos os contribuintes, sem distinção, e que se encontra pendente de julgamento na ADI 4.905 e repercussão geral 796.939.

Com a aprovação do Projeto de Lei Complementar, há uma melhora à situação atual para condicionar a aplicação da multa somente aos casos em que constatada a má-fé do contribuinte, contudo, não soluciona a questão por completo, que deve excluir a exigência da multa sendo a conduta de má-fé ou fraudes já penalizadas por instrumentos diversos.

Nota-se que este é o racional do voto do Sr. Ministro Edson Fachin que sugeriu a fixação da seguinte tese: “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária” (STF. Recurso Extraordinário 796.939. Rel. Min. Edson Fachin).

⁷² BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar 17/2022. Substitutivo Projeto de Lei Complementar 17/2022.** Disponível em: <<https://www.camara.leg.br>>. Acesso em 05/07/2022.

Outro exemplo, é o Projeto de Lei Complementar PLP 360/2017 que propõe alterar a Lei Complementar 87/1996, a denominada “Lei Kandir”, para determinar que não cabe restituição ou cobrança complementar do ICMS quando as operações ou prestações subsequentes à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizarem com valor inferior ou superior ao que serviu de base de cálculo para o cálculo das operações substituídas.

A justificativa do projeto é categórica ao afirmar que sua propositura ocorreu após decisão do Plenário do STF que entendeu, em sede de repercussão geral, ser devida a restituição do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida. Nota-se que o projeto apresenta interpretação restritiva ao dispositivo constitucional e diverge do precedente do STF que analisou o tema no Recurso Extraordinário 593.849:⁷³

Com o devido respeito ao Pretório Excelso, a decisão viola o disposto no 7º do art. 150 da Constituição, o qual dispõe:

A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (sem grifos no original).

Como se vê, a Carta Magna estabelece que, no caso de substituição tributária, só é cabível a restituição de tributo caso não se realize o fato gerador presumido.

Neste caso, o impacto negativo aos direitos do contribuinte é visível. A nova legislação propõe alterar a interpretação dos Tribunais Superiores conferida à legislação para adotar redação e posicionamento restritivos e contrários à restituição dos valores indevidamente recolhidos pelos contribuintes.

Outro projeto de lei que se originou após formação dos precedentes, foi o Projeto de Lei 332/2018,⁷⁴ em tramitação no Senado, que propõe também a alteração da Lei Complementar 87, de 1996, para vedar a incidência de ICMS nos casos de transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

⁷³ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar 360/2017**. Autor Bilac Pinto. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br>>. Acesso em 09/01/2023.

⁷⁴ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar 332/2018**. Autor Fernando Bezerra Coelho. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br>>. Acesso em 09/01/2023.

O tema foi objeto de inúmeras discussões judiciais e a justificativa do projeto de lei foi o de adequar a redação do dispositivo para a interpretação atribuída pelos tribunais. No ano de 2021, inclusive, o Plenário do STF validou o posicionamento ao julgar a ADC 49:

No presente caso, contudo, a questão é mais simples e se trata, apenas, de consolidar na legislação de referência a interpretação que os tribunais pátrios, inclusive o Superior Tribunal de Justiça (STJ) e o Supremo Tribunal Federal (STF), atribuem ao momento da ocorrência do fato gerador do ICMS quando há mera transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

O PL 332/2018 proposto para adequar a redação de dispositivo legal, neste aspecto, em observância ao entendimento dos Tribunais, à época de sua formulação, gera segurança e impacto positivo ao direito dos contribuintes, além da coerência com os precedentes firmados sobre a matéria. O tema, contudo, ainda traz inseguranças aos contribuintes devido à pendência de definição quanto aos efeitos da declaração de inconstitucionalidade e modulação de efeitos que devem ser julgados em 2023.

O Ministro Dias Toffoli votou para propor que a decisão de mérito tenha eficácia após o prazo de dezoito meses, contados da data da publicação da ata de julgamento dos embargos de declaração, com ressalva das ações propostas até a publicação da ata de julgamento de mérito caso os contribuintes já tenham optado por não destacar e recolher o ICMS nestas operações. O exemplo comprova que um único caso exemplifica o impacto dos precedentes aos direitos do contribuinte de formas diversas.

Cada precedente impacta o direito dos contribuintes pela redação da tese fixada e *ratio decidendi* interpretada pelos aplicadores do direito, na modulação de efeitos, e, inclusive, a partir das novas normas estabelecidas pelo legislativo que se originam dos conflitos entre fisco-contribuinte.

O importante é retomar os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança, anterioridade, em especial, às legislações, para que sejam resguardados os direitos dos contribuintes a se planejarem e organizarem suas atividades de acordo com novas exigências.

Comprovado o impacto dos precedentes no Poder Legislativo, seja por determinação explícita do precedente para a elaboração de nova lei nas inconstitucionalidades formais, seja por impulso de regulação diversa da matéria, exemplifica-se, a seguir, outro efeito legislativo com a edição de projetos de lei com a finalidade de propiciar o pagamento de créditos validados pelos precedentes.

10.3 Projetos de Lei Para a Instituição de Parcelamento e Transação para Quitação de Passivos Tributários

Os precedentes do STF ao declarar a constitucionalidade de exigência tributária podem gerar para os contribuintes a abertura de significativo passivo que impacta, diretamente, no exercício de sua atividade econômica. Neste aspecto, como acima tratado, a modulação de efeitos deve ser corretamente utilizada para proteção dos direitos do contribuinte. Ainda assim, alguns exemplos de projetos de lei surgiram em decorrência dos impactos financeiros significativos aos contribuintes.

O primeiro exemplo que se relata foi o Programa de Regularização Tributária Rural (PRTR) que foi proposto no ano de 2017 após o julgamento do Tema 669 que, nos autos do RE 718.874,⁷⁵ definiu pela constitucionalidade da contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção.

Na justificativa do Projeto de Lei 9.206/2017 proposto pelo Deputado Nilson Leitão e Deputado Zé Silva⁷⁶ e convertido na Lei 13.606/2018 consta a necessidade de serem estabelecidas condições para o pagamento do passivo tributário que surgiu a partir de significativa controvérsia jurídica:

Uma análise mais profunda do tema, no entanto, demonstra que há motivos mais que suficientes para aprovar o parcelamento e a redução de alíquotas, seja por razões circunstanciais, como a mudança de entendimento do STF, que levou muitos produtores rurais e adquirentes a acumularem consideráveis passivos, seja por razões estruturais, como a heterogeneidade do setor produtivo rural no país.

Apesar de o entendimento judicial final ter sido favorável à Fazenda Pública, sempre houve dúvidas fundadas a respeito da constitucionalidade das exações. O placar da decisão tomada pelo STF no RE nº 718.874, de seis votos no sentido da constitucionalidade e cinco da inconstitucionalidade, demonstra quanto é polêmica a matéria. Há que se reconhecer, portanto, a peculiaridade da situação em que se encontram os contribuintes contemplados pela Medida Provisória, que devem contar com condições favoráveis não só para saldar os débitos, mas também com uma redução de alíquota que facilite o pagamento do passivo acumulado. Nesse particular, o PRR é a única saída justa para que o produtor rural pague débitos que sempre entendeu, em razão de sinalização do próprio Judiciário, que seriam inconstitucionais.

⁷⁵ BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 718.874. Rel. para Acórdão Min. Alexandre de Moraes. Tribunal Pleno. Julgado em 30/03/2017. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/>>. Acesso em 21/02/2023.

⁷⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei 9206/2017**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1627235&filename=PL%209206/2017>. Acesso em 21/02/2023.

O Tema 669 revela muitos outros debates que não serão tratados neste trabalho. O objetivo aqui é exemplificar que o precedente do STF gerou impacto aos direitos do contribuinte e que o legislativo propôs novas condições para o pagamento do passivo gerado a partir do julgamento com redução de juros e multa.

O recente julgamento dos Temas 881 e 885 do STF deu origem a dois recentes projetos de lei para possibilitar o pagamento dos débitos validados, em especial no período de 2007 a 2023, caso se mantenha o posicionamento quanto a não modulação de efeitos, em clara ofensa à irretroatividade, após a apreciação dos Embargos de Declaração.

O Projeto de Lei Complementar – PLP 26/2023 foi proposto em 14 de fevereiro de 2023 pelo deputado Pedro Paulo (PSD/RJ) para instituir transação excepcional em decorrência de decisão proferida pelo STF, em controle concentrado ou difuso de constitucionalidade que declare a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, sendo amplo para a Fazenda Pública dos entes.

O projeto propõe a redução de 100% de juros, multas e encargos legais, com o pagamento da correção monetária e o parcelamento em até oitenta e quatro vezes. Na justificativa do projeto é enfatizado o efeito impactante para os contribuintes sem a modulação de efeitos dos Temas 881 e 885 que quebra com a confiança depositada em título judicial transitado em julgado e nas regras processuais de propositura de ação rescisória e revisional para qualquer alteração do julgado.

Cite-se os termos da justificativa que considera os pontos acima expostos sobre a temática e a importância de ser assegurada a segurança jurídica e que se atinja ponto médio da relação fisco-contribuinte:

É indiscutível que a mudança abrupta do cenário jurídico, em cessão automática da coisa julgada, é cenário nefasto para a segurança jurídica, previsibilidade e não surpresa dos contribuintes que obtiveram, para si, decisões judiciais transitadas em julgado que declararam a não existência de relação jurídica ou inexigibilidade de tributo. Curioso, ainda, que o STF sempre privilegiou a invulnerabilidade da coisa julgada material, de modo que sentenças transitadas em julgado somente podem ser invalidadas mediante a utilização do já conhecido instrumento processual civil – a ação rescisória. A princípio, se não fosse a tese pretendida pela Fazenda Pública – avalizada pela Corte, o Tribunal seguiria seus entendimentos de praxe, os quais determinam que decisão da Corte que declare a constitucionalidade ou inconstitucionalidade não produz a automática reforma ou rescisão de decisões pretéritas que, eventualmente, adotaram entendimento diverso. É que, para tanto, será necessário o meio processual próprio para o caso.

As consequências práticas da decisão, sem modulação de efeitos, deveriam ter sido consideradas pelos eminentes ministros, haja vista que se deve sempre primar pela

estabilidade, confiabilidade e previsibilidade das ações do Poder Público, sendo esta revelação máxima do princípio do Estado de Direito. Ainda, a modificação de situações jurídicas formadas legitimamente, cuja desconsideração acarreta prejuízos financeiros e risco de judicialização, compromete a expectativa do sujeito passivo, que pautou suas ações com base na orientação obtida pelo próprio Poder Judiciário. Trata-se de boa-fé, confiança e segurança jurídica, fatores que sempre devem ser considerados e que credibilizam os atores públicos envolvidos⁴.

No projeto em tela, pretende-se oportunizar transação tributária em todos os níveis da Federação a aqueles que perceberam eventual reversão de decisão transitada em julgado em virtude do julgamento e fixação de tese acima mencionada, pelo STF.

Nesta transação, é possibilitado o abatimento de 100% de multas, juros e encargos, resguardada a correção monetária, de modo que os contribuintes ultrajados pela RG poderão adimplir a integralidade do principal, que, se correspondida em 12 parcelas mensais, iguais e sucessivas, dispensa a correção monetária. Por meio dessa iniciativa, é propiciada a regularidade fiscal, a correspondência da legítima expectativa depositada no ente público e o atingimento de ponto médio na relação fisco-contribuinte.

Na mesma data, os Deputados Gilson Marques, Adriana Ventura e Marcel Van Hattem apresentaram o Projeto de Lei Ordinária 512/2023 para instituir o Programa Especial de Regularização Tributária do Fim da Coisa Julgada (PERT-Fim⁷⁷) junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que, diferentemente do projeto anterior, abrange apenas tributos federais.

Os contribuintes que podem aderir ao programa são pessoas físicas e jurídicas, de direito público ou privado, inclusive aquelas que se encontrarem em recuperação judicial, que façam prova, nos termos de regulamento, de serem detentoras de ações judiciais transitadas em julgadas às quais se apliquem as teses números 881 e 885 de repercussão geral do Supremo Tribunal Federal, ainda que relativos a outros tributos.

A proposta é de redução percentual de multa e juros de acordo com o número de parcelas, sendo o parcelamento máximo em até duzentas e quarenta prestações mensais, com redução de 50% (cinquenta por cento), sendo possível a utilização de prejuízo fiscal e base negativa de CSL para amortizar parte do débito.

Similar aos projetos anteriores, a justificativa elaborada pelo Deputado Gilson Marques se baseia no impacto financeiro aos contribuintes decorrente do precedente do STF, no caso específico dos Temas 881 e 885, em especial, pela ausência da modulação de efeitos que deve ser, ainda, reconhecida pela Corte Suprema. Cite-se os seguintes trechos:

⁷⁷ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei 512/2023**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb>. Acesso em 21/02/2023.

Em triste dia para a ordem jurídica do país e para a justiça, os Ministros do STF permitiram a flexibilização de decisões judiciais transitadas em julgado que estabeleciam a inconstitucionalidade de determinada lei de exigência de tributo. Como consequência desses julgamentos, a Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá passar a cobrar o montante de tributos, relativos a fatos geradores que ocorrerem a partir da decisão e também, o que é mais grave, valores que não eram devidos no passado, por força das decisões transitadas em julgado, e que a partir de então devem ser recolhidos. (...)

Assim, fazem-se necessárias medidas de emergência para socorrer os bons pagadores de tributos, que confiaram no Poder Judiciário e, agora, foram comprovadamente prejudicados e enfrentarão crise de liquidez, com consequente impacto nos seus capitais de giro, tendo em vista a surpresa de que passam a dever tributos às quais já tinham ganho o direito de não pagá-los.

A partir das justificativas dos projetos de lei reforça-se que o aspecto primordial é que seja aplicado o princípio da irretroatividade para os efeitos da quebra automática da coisa julgada com a modulação de efeitos dos Temas 881 e 885 para evitar os imensuráveis efeitos financeiros retratados nos projetos.

Até o momento, os recentes projetos apresentados estão em tramitação e, de fato, o pagamento dos tributos será devido, em definitivo, somente após o pronunciamento da Corte em Embargos de Declaração, ocasião em que poderá ser apreciada a modulação de efeitos, o princípio da irretroatividade e proteção da confiança sob todos os aspectos relevantes da questão controvertida. Além de todo o exposto, apresenta-se outra faceta de impacto dos precedentes na própria evolução da técnica processual.

10. 4 Projetos de Lei de 2022 para Melhoria da Técnica Processual e seu Impacto aos Direitos do Contribuinte

No aspecto processual, em especial no ano de 2022, houve significativo movimento legislativo direcionado a trazer disposições para regular a aplicação dos precedentes com impacto direto ao tema aqui proposto e aos direitos do contribuinte.

Como exposto no Capítulo 8 que relata o impacto dos precedentes nos momentos de constituição do crédito tributário e inscrição em dívida, o Projeto de Lei Complementar 17/2022 prevê no artigo 10 que, de forma automática e independente de parecer, não seja lavrado auto de infração, inscrição em dívida ou ajuizamento de execução fiscal referente a crédito tributário por ato ou decisão cuja fundamentação contrarie a orientação firmada, com trânsito em julgado, das demandas repetitivas no âmbito do STF ou STJ.

No mesmo sentido, foram elaborados os recentes Projetos de Lei apresentados pela Comissão de Juristas, presidida pela Ministra Regina Helena Costa, que foi responsável pela

elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem, modernizem o processo administrativo e tributário nacional, instituída pelo Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal (STF) 1/2022.

Na exposição de motivos, a Comissão enfatiza o papel de destaque dos precedentes no contexto atual:

18. A observância dos precedentes igualmente passou a ocupar papel de destaque (art. 17 e 18), de forma a impedir a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, negar impugnação, pedido de restituição ou recurso, bem como impedir a inscrição em dívida ativa os créditos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte em decisões judiciais vinculantes, devidamente especificadas.⁷⁸

Respectivamente, o artigo 16 do PLP 125/2022 prevê que não será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento e o artigo 11 do PL 2.488/2022⁷⁹ prevê que não serão inscritos em dívida ativa os créditos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de forma favorável ao contribuinte nas hipóteses previstas que abrangem os recursos em repercussão geral do STF e repetitivo do STJ.

Os três projetos trazem disposições que impactam, positivamente, os direitos dos contribuintes para atribuir segurança ao vincular a fiscalização e impedir que novas cobranças surjam após a formação de precedente nos Tribunais Superiores sobre a matéria.

Há o requisito de aguardar o trânsito em julgado para que se obtenha os efeitos vinculantes na constituição e cobrança do crédito que suscitam reflexam adicional. Por vezes, decorrem anos entre a decisão de mérito e a modulação de efeitos com trânsito em julgado, o que permitiria a continuidade da cobrança, neste ínterim.

Considerado que a modulação de efeitos em geral permite que os efeitos sejam prospectivos, com ressalva às ações propostas e os processos administrativos suspensos, sugere-se, nestes casos, que a decisão de mérito tenha efeitos desde a publicação da ata da decisão.

Diferentemente, para os efeitos retroativos ou questões diversas, como interpretação e limites do próprio julgado que possam surgir, mantém-se a data do trânsito em julgado para sua aplicação. Trata-se de sugestão intermediária para resguardar a aplicação dos precedentes e

⁷⁸ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar 125/2022**. Senador Rodrigo Pacheco. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/>>. Acesso em 12/01/2023.

⁷⁹ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei 2.488/2022**. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/>>. Acesso em 05/01/2023.

evitar cobranças neste ínterim entre a publicação da decisão de mérito e o trânsito em julgado do precedente.

Há entre os Projetos a divergência sobre a necessidade de organização das Procuradorias para direcionar a aplicação dos precedentes prevista pelo PLP 125/2022, ao passo que o PLP 17/2022 propõe a aplicação automática e independentemente de parecer. Sugere-se como forma de compatibilizar a necessidade de diretrizes para orientar a fiscalização e as Procuradorias e, ao mesmo tempo, a aplicação automática para tornar mais ágil o sistema e afastar indevidas cobranças que o Parecer seja elaborado não como requisito para a aplicação do precedente pela fiscalização, e, sim, como diretrizes adicionais e complementares a serem propostas no prazo de noventa dias após a publicação do acórdão de mérito.

Aos fiscais, lembre-se se é possível a revisão de seus atos, dentro do prazo previsto, se necessário ajuste adicional. Por outro lado, o sistema segue mais dinâmico com a aplicação automática, sem perder a necessária organização. Neste sentido, o artigo 17 do PLP 125/2022 estabelece o prazo de noventa dias, a contar do trânsito em julgado para a Fazenda aplicar a orientação adotada pelo STF ou STJ em relação a seus créditos e apontar os casos em que deixará de contestar e desistirá de recursos formulados, que é o procedimento similar ao vigente para os Tributos Federais na Portaria 502/2006.

Grande avanço é estabelecer prazos para a aplicação dos precedentes, inexistente até o momento, além de uniformizar esta aplicação a todos os tributos, federais, estaduais e municipais de forma que o contribuinte tenha resguardada a aplicação dos precedentes em todas as esferas.

Outro aspecto positivo que o artigo 18 do PLP 125/2022 retrata é a suspensão de julgamento, administrativo ou judicial da questão de direito material afetada pela repercussão geral e recursos repetitivos e que aguarda a formação do precedente. Por outro lado, parece que se possa ter nova reflexão sobre a parte final do dispositivo que prevê que serão extintas, sem resolução do mérito e por ausência de interesse processual, enquanto não houver o trânsito do precedente qualificado, novas ações judiciais que forem propostas envolvendo o mesmo assunto.

As novas ações judiciais sobre a matéria são apresentadas para resguardar os direitos dos contribuintes, ainda que já afetada a matéria, para permitir o reconhecimento do direito à compensação e ao crédito dos cinco anos anteriores à propositura da ação e para resguardar os

direitos em caso de eventual modulação de efeitos, que, por muitas vezes, ao atribuir efeitos prospectivos ressalva apenas os direitos dos contribuintes que possuam demanda em curso.

Marinoni, Arenhart e Mitidiero (2021) ao tratar da regulação dos efeitos temporais afirmam ser possível excluir apenas os processos em curso dos efeitos prospectivos, o que reforça a necessidade de possibilitar ao contribuinte o ajuizamento de ação, ainda que o tema tenha sido afetado como repetitivo.

O PLP 125/2022, em síntese, propõe alterações legislativas que asseguram os contribuintes de futuras cobranças indevidas de matérias decididas de forma favorável ao contribuinte, orienta a suspensão dos processos até a formação do precedente, e propõe a organização da administração fazendária para fortalecer sua estrutura para a correta aplicação dos precedentes com instrumentos de gestão e orientação aos procuradores e fiscais.

Note-se que no §1º o PLP 125/2022 permite, expressamente, a situação acima exposta em que o próprio Parecer da Procuradoria estende a *ratio decidendi* do julgado para situação idêntica, ainda que não constante de forma expressa do julgado, em favor dos contribuintes e que ressalta a importância da elaboração do Parecer das Procuradorias:

§1º Os órgãos de representação judicial das Fazendas Públicas poderão estabelecer outras hipóteses de impedimento ao lançamento e à inscrição do crédito na respectiva dívida ativa a fim de observar precedentes formados em Tribunais Superiores em sentido favorável aos contribuintes.

Ao regular a Execução Fiscal, o Projeto de Lei 2.488 segue a observância e aplicação dos precedentes. Em seu artigo 11 impede a inscrição em dívida ativa os créditos objeto de matéria decidida favoravelmente aos contribuintes em controle concentrado de constitucionalidade, e difuso sob o regime da repercussão geral e rito dos recursos repetitivos, súmulas judiciais ou administrativas e por edição de resolução do Senado que suspendeu a execução da lei ou ato declarado inconstitucional.

No artigo 16 do PL 2.488 é admitido o pedido de revisão de dívida inscrita nas mesmas situações propostas dando ênfase à aplicação dos precedentes com impacto positivo ao direito dos contribuintes ao impedir novas cobranças e possibilitar a revisão das propostas que estejam em desacordo com o precedente. O Projeto de Lei Complementar 124/2022, por sua vez, dentre as alterações, propõe a inclusão do artigo 194-B ao CTN alinhado aos Projetos acima tratados e a observância dos precedentes com eficácia vinculante para a Administração Tributária:

Art. 194-B. O trânsito em julgado da controvérsia tributária decidida pelo Supremo Tribunal Federal, sob a sistemática da repercussão geral em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos em matéria infraconstitucional, favoravelmente a contribuintes ou responsáveis, terá eficácia vinculante para a Administração Tributária.

O destaque dos precedentes é reforçado no Projeto de Lei com a previsão do artigo 208-G que determina a aplicação e efeito vinculante no processo administrativo tributário, das esferas, federal, estadual e municipal por se tratar de introdução de norma por Lei Complementar que estabelece normas gerais, nos termos do artigo 146 da Constituição.

A justificativa do PLP 124/2022, neste aspecto, retoma a análise realizada no curso deste estudo sobre a inobservância pelos Tribunais Administrativos dos precedentes de acordo com a interpretação de que o artigo 927 do NCPC somente do efeito vinculante dos precedentes aos Tribunais Judiciais.

Cite-se, por esclarecedor, o seguinte trecho da justificativa do PLP 124/2022:

19. Nesse ponto, vale destacar que as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em recurso extraordinário com repercussão geral assim como as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em recursos repetitivos apresentam, *de acordo com o ordenamento jurídico atual*, efeito vinculante aos órgãos do Poder Judiciário (art. 927 do Código de Processo Civil), não tendo a mesma eficácia dos julgados emanados em ações de controle concentrado, que vinculam tanto o Judiciário quanto a administração pública (art.102, §2º, da Constituição Federal, e art.28, parágrafo único, da Lei 9.868/1999).

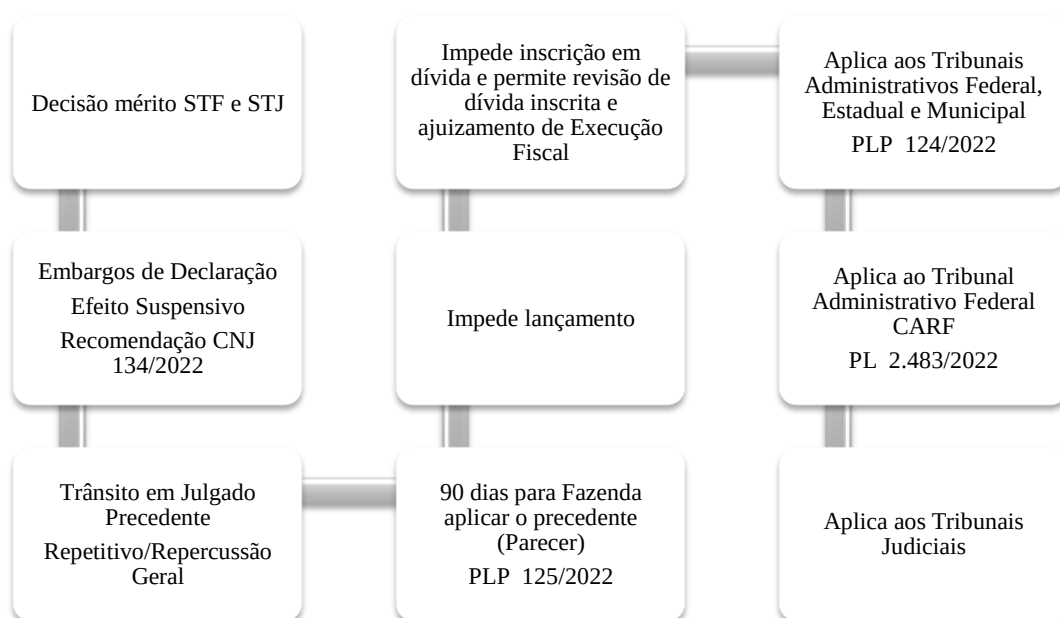
20. Não obstante, é inegável a insegurança jurídica que a obrigatoriedade legal de vinculação da administração pública apenas às decisões da Corte Constitucional em controle concentrado de constitucionalidade gera, porquanto permite que entendimentos reiterados e vinculantes em âmbito judicial sejam ignorados em âmbito administrativo, fazendo com que o Judiciário seja novamente instado, a cada situação concreta, uma vez que a possibilidade de atribuição de efeitos vinculantes e *erga omnes* para todos os tipos de controle de constitucionalidade, com base no art. 52, X, da Constituição Federal, tornou-se regra em desuso.

Considerado o destaque atual dos precedentes, a única aplicação coerente com o sistema é que não somente os Tribunais Judiciais como também os Administrativos devam observar, obrigatoriamente, os precedentes firmados em recursos repetitivos e repercussão geral. Por fim, o Projeto de Lei 2.483/2022 segue o mesmo racional dos demais para dar ênfase aos precedentes ao determinar a suspensão do julgamento até a decisão final do precedente e deixar expresso o efeito vinculante, nos termos do artigo 40, para além das súmulas e decisões em controle concentrado, que também seja aplicado às decisões transitadas em julgado em repercussão geral ou sob o rito dos recursos repetitivos.

O único aspecto que se precisa ressaltar é que o Projeto de Lei 2.483/2022 dispõe sobre o processo administrativo federal, ou seja, será aplicado à administração federal e ao CARF, sendo necessária a aprovação conjunta com o Projeto de Lei Complementar 124/2022 que trata de forma ampla a vinculação dos Tribunais Administrativos, das esferas Federal, Estadual e Municipal para se atingir a coerência de todo o sistema.

As mudanças propostas nos Projetos de Lei, quais sejam, PLP 124 e 125 e PL 2.483 e 2.488/2022 e direcionadas a aplicação dos precedentes podem ser assim sintetizadas:

Figura 7: Fluxograma com as alterações dos Projetos de Lei



Fonte: elaborada pela autora (2023)

São passos dados no âmbito legislativo para otimizar e permitir a aplicabilidade dos precedentes quando delimitadas todas as questões propostas pelos Tribunais Superiores e, após a apresentação de defesa da autuação, o processo seguirá suspenso até a fixação da tese.

Fixada a tese, após o trânsito em julgado, o entendimento será aplicado no âmbito da administração pública, desde a constituição do crédito ao controle judicial posterior em garantia à segurança jurídica dos contribuintes e coerência do sistema tributário alinhado à nova cultura dos precedentes. Os Projetos de Lei, até o momento desta redação, encontram-se pendentes de tramitação legislativa para aprovação.

CONCLUSÃO

As fontes primárias do direito são os princípios e as regras que regulam as relações entre fisco e contribuinte, base para os julgamentos dos Tribunais Superiores e para a formação dos precedentes. Assim, é a partir da interpretação desses que se alcança a norma específica da decisão judicial que irá compor os precedentes e fixar as teses das relações tributárias onde se observa a mescla de todos os aspectos teóricos acima descritos no momento de formação dos precedentes, conjuntamente as normas específicas que asseguram os direitos do contribuinte.

Os precedentes foram incluídos como fonte do direito a partir do momento em que a própria legislação constitucional e processual atribuiu a estes o efeito vinculante e obrigatório para além das partes envolvidas no litígio com fundamento no princípio da segurança jurídica e isonomia para afastar decisões conflitantes sobre mesma controvérsia.

Três conceitos principais foram incorporados à sistemática de formação e aplicação dos precedentes: (i) a razão de decidir que poderá ser aplicada para os casos futuros; (ii) a possibilidade e dever de distinguir o caso concreto do precedente para afastar a sua aplicação e; (iii) os limites e cautela em caso de eventual alteração do precedente que gerou legítima expectativa ao contribuinte sobre a regulação de suas atividades.

O tema aqui tratado não é completa inovação do Código de Processo Civil de 2015, e, sim, o resultado da evolução de todo processo de aplicação da técnica de julgamento conjunto, com efeitos além das partes, pelo STF e STJ, nos quais devem ser observados os princípios e regras previstos no sistema para a proteção do direito dos contribuintes.

A terminologia “julgamento de casos repetitivos” é recorrente no texto e ressalta a obrigatoriedade de aplicação do instituto de resolução das demandas de casos repetitivos, ao lado da positivação infraconstitucional dos princípios constitucionais, como a segurança jurídica, proteção da confiança e isonomia, nos termos do artigo 927 do NCPC.

Durante os oito anos de vigência do Novo Código de Processo Civil é possível fazer uma avaliação de casos concretos e as iniciativas propostas para a solução dos litígios entre fisco e contribuinte, dentre as quais, o aprimoramento da aplicação dos precedentes.

Diante dos inúmeros julgados é possível identificar situações que se repetem e podem ser agrupados em seis categorias que permitem estabelecer critérios a serem observados na aplicação dos precedentes que sejam direcionados, nestas situações, à garantia dos direitos dos

contribuintes, em especial, para ser assegurada a coerência e proteção da confiança, base de todo o sistema de precedentes.

Categoria 1. Tese que declara inconstitucionalidade de norma e a edição das Súmulas Vinculantes nos termos do artigo 103-A da Constituição Federal.

Critério de aplicação: proteção da confiança e modulação de efeitos, observados os requisitos constitucionais e observância obrigatória à administração pública.

Categoria 2. Tese de direito processual. O caso da automática exigência da multa de 50% em caso de não homologação de compensação.

Critério de aplicação: para além do direito material, o direito processual do contribuinte deve ser assegurado como direito de petição, ampla defesa e contraditório.

Categoria 3. Tese relacionada a precedente anterior e a coerência do sistema. A inclusão do ICMS na base de cálculo da CPRB. Superação de tese do STJ para adequar ao Tema 1.048 do STF.

Critério de aplicação: manutenção da coerência do sistema. Observar se há precedente anterior sobre matéria correlata para evitar definição de temas similares de forma antagônica, como ocorria em momento anterior ao próprio sistema de precedentes obrigatórios.

Categoria 4. Tese que fixa conceitos a serem aplicados aos casos concretos. Os critérios de relevância e essencialidade para o creditamento do PIS e COFINS insumos.

Critério de aplicação: a aplicação requer análise fática de adequação dos requisitos pressupostos no precedente.

Categoria 5. Tese sobre os impactos da tributação nas hipóteses em que as normas existentes não conseguem prever a integralidade dos dados fáticos. O caso das novas tecnologias.

Critério de aplicação: a aplicação deve estar atenta aos aspectos similares e distintos para compreender se a norma pode ser aplicada ou não às novas tecnologias, além de demandar dos julgadores e operadores do direito o correto conhecimento da estrutura tecnológica analisada.

Categoria 6. Tese que fixa parâmetros complementares a precedente anterior. A isenção do imposto de renda sobre os rendimentos de portador de moléstia grave.

Critério de aplicação: a aplicação demanda que o precedente posterior seja coerente com o precedente anterior e que os efeitos sigam as regras da anterioridade para a proteção da

confiança do contribuinte que somente teve acesso à íntegra do precedente firmado com o julgamento do tema correlato e complementar.

A aplicação dos precedentes pela Administração Pública e Poder Executivo ocorre e impacta o direito dos contribuintes desde a constituição do crédito até o controle administrativo e judicial, sendo os atos administrativos que direcionam a aplicação dos precedentes parte deste processo que será tratada a seguir.

Estas etapas compõem o *roadmap* das quatro etapas principais de aplicação dos precedentes à realidade fática dos contribuintes, nos quais devem ser observados os princípios constitucionais e as normas de proteção ao direito dos contribuintes, como a segurança jurídica e proteção da confiança.

Aplicação dos precedentes pela fiscalização na constituição do crédito tributário: (i) não há normativas consolidadas que direcionem a aplicação dos precedentes nas esferas da administração tributária estadual e municipal que geram autuações, por observância ao artigo 142 do CTN, ainda que o tema tenha sido definido em precedente do Tribunal Superior; (ii) o mesmo ocorre aos tributos federais, se inexistente ato da PGFN sobre o tema que direcione a atuação fiscal de modo diverso, o lançamento deve ser efetuado.

Aplicação dos precedentes na inscrição em dívida ativa: regulamentada pela Portaria 33 de 2018 na qual foi, expressamente, previsto que não serão inscritos em dívida ativa da União os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria objeto de ato declaratório e parecer da PGFN em sentido favorável aos contribuintes em decorrência da jurisprudência consolidada, edição de Súmulas judicial e administrativa, resolução do Senado e os precedentes em recursos repetitivos no STF e STJ proferidos sobre a sistemática do NCPC.

Aplicação dos precedentes pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) aos Tributos Federais: nas relações tributárias o efeito vinculante dos precedentes também é previsto no CARF, que apesar de não possuir competência para julgamento de temas constitucionais deve aplicar os entendimentos firmados em sede de recursos repetitivos em suas decisões a serem proferidas nos termos do artigo 62, inciso II, b e c da Portaria MF 343 de 2015 que dispõe sobre o Regimento Interno do CARF.⁸⁰

As decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, tanto na sistemática prevista dos artigos 543-B e 543-C da Lei

⁸⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF 343 de 2015 com redação dada pela Portaria MF 152 de 2016**. Publicado no DOU de 05/05/2016. Disponível em: <<http://carf.economia.gov.br>>. Acesso em 15/07/2022.

5.869, de 1973, ou dos artigos 1.036 a 1.041 do NCPC, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, nos termos do artigo 62, §2º da Portaria MF 343 de 2015.

Aplicação dos precedentes aos tributos estaduais pelo Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo e Tribunais Estaduais de Minas Gerais e do Rio de Janeiro: o Regulamento Interno do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT) traz disposições, assim como a Lei 13.457/2009, para que as súmulas e os julgados possam ser revistos no caso de contrariar o entendimento dos Tribunais. A surpresa aos contribuintes ocorreu no julgamento posterior da Câmara Superior ao considerar que a decisão que aplicou o precedente do STF seria *extra petita* por não ter o recorrente solicitado a aplicação do Tema 201.

No Regimento Interno do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais não há norma específica que determine a aplicação obrigatória dos precedentes de forma a regular a devida observância naquele órgão. Há posicionamento contrário do CCMG à aplicação do precedente que possui fundamento no art. 110, inciso I, do RPTA (art. 182, inciso I, da Lei 6.763/75) os quais determinam seja observada a legislação mineira vigente.

No Estado do Rio de Janeiro exemplifica-se a aplicação dos precedentes com o Acórdão 10.900 do Conselho Pleno de 27 de julho de 2022.⁸¹ Além da observância do entendimento do STJ e STF expresso no Acórdão, foi redigido Ofício pela Procuradoria Geral do Estado para alinhar o posicionamento fiscal ao precedente e autorizar a dispensa de contestação e interposição de recursos e desistir dos existentes, determinar a não inscrição em dívida e recomendar que o fisco estadual não mais lavrasse autos de infração para exigir ICMS sobre os serviços conexos ao serviço de comunicação propriamente dito.

Da pesquisa realizada, a conclusão que se obtém é a necessidade de aprimorar os procedimentos da aplicação dos precedentes no âmbito dos Tribunais Administrativos, de forma padronizada para que as decisões proferidas sejam isonômicas e protejam a boa-fé do contribuinte que se orienta a partir do precedente do Tribunal Superior, última instância recursal para solução de seu conflito.

Suspensão dos processos e tutela de urgência na pendência de julgamento de recurso repetitivo faz-se necessária, portanto, nas situações em que, comprovada a urgência, o

⁸¹ RIO DE JANEIRO. Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro. Acórdão 10.900. Conselho Pleno de 27 de julho de 2022. Disponível em: <<http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz>> Acesso em 11/01/2023.

contribuinte possa ter sua tutela apreciada enquanto pendente o julgamento do recurso repetitivo.

As decisões monocráticas que aplicam os precedentes após a fixação da tese: o sistema prevê, portanto, a possibilidade de que o caso seja julgado por decisão monocrática que imprime velocidade ao processo com obtenção do resultado de forma mais ágil por aplicação dos precedentes favoráveis aos contribuintes. Por outro lado, da mesma forma, os precedentes desfavoráveis aos contribuintes ou que mudem a orientação anteriormente firmada passam a ser aplicados, e, por esta razão, há o instrumento adicional da modulação de efeitos, originariamente previsto para resguardar os contribuintes da aplicação imediata à situação consolidadas.

Os efeitos de um precedente impactam, de forma substancial, os direitos dos contribuintes. O questionamento é se o novo precedente será aplicado de forma retroativa ou se terá efeitos modulados para ser aplicado somente para fatos futuros. A modulação foi prevista para assegurar os direitos que possam ser impactados por nova orientação em observância à segurança jurídica, em situações excepcionais.

Na prática, contudo, muitas modulações estabelecidas resultam em afronta aos direitos do contribuinte para restringir o direito material a eles assegurado, sendo utilizado de forma indevida e por fundamentos diversos que resultam em insegurança jurídica ao sistema.

Dever de observância das normas de proteção ao contribuinte na formação e aplicação dos precedentes em matéria tributária. Precedente que não considera os princípios de proteção ao contribuinte seja na formação do precedente, incluída a modulação de efeitos, seja na aplicação dos precedentes não condiz com o texto constitucional. Destacam-se três momentos de aplicação das normas de proteção aos contribuintes descritas no decorrer deste trabalho, a formação do precedente e a fixação das teses (item i), a modulação de efeitos (item ii) e a aplicação dos precedentes (item iii).

O impacto do precedente que definiu pela quebra automática da coisa julgada nas relações de trato continuado aos direitos do contribuinte: a principal ofensa é a proteção da confiança e segurança jurídica do contribuinte que, por anos, se baseou nas normas postas, além do posicionamento do STJ (Tema Repetitivo 340) e dos Tribunais Administrativos (CSRF) que asseguravam o seu direito ao não pagamento do tributo.

A interpretação da PGFN é exemplo de ato restritivo ao direito do contribuinte por aplicação do precedente em sentido distinto do que deveria ser estabelecido, pois em 2011 não

havia definição pelo STF sobre a quebra automática da coisa julgada que somente veio a ser estabelecida em 2023, e, ainda, encontra-se pendente de julgamento final. No mesmo ano, ao contrário do exposto no Parecer 492/2011, o STJ reforçou a autoridade da coisa julgada no Tema Repetitivo 340 que atribui confiança legítima aos contribuintes.

O impacto dos precedentes é visível no Poder Legislativo sob três enfoques principais: (i) edição de novas leis por determinação do precedente. Inconstitucionalidades formais; (ii) novos projetos de lei sobre o direito material em conflito; e (iii) projetos de Lei para a instituição de parcelamento e transação para quitação de passivos tributários.

Os precedentes que declaram as inconstitucionalidades formais afastam indevidas exigências que foram estabelecidas sem respaldo constitucional e, ao mesmo tempo, aciona o Poder Legislativo para que a temática seja regulamentada de acordo com o previsto na Constituição.

Cada precedente impacta o direito dos contribuintes pela redação da tese fixada e *ratio decidendi* interpretada pelos aplicadores do direito, na modulação de efeitos, e, inclusive, a partir das novas normas estabelecidas pelo legislativo que se originam dos conflitos entre fisco-contribuinte.

Os precedentes do STF ao declarar a constitucionalidade de exigência tributária podem gerar para os contribuintes a abertura de significativo passivo que impacta, diretamente, no exercício de sua atividade econômica. Alguns exemplos de projetos de lei surgiram em decorrência dos impactos financeiros significativos aos contribuintes no sentido de possibilitar a transação para quitação de passivos tributários em razão do uso indevido da modulação de efeitos dos precedentes.

Projetos de Lei de 2022 para melhoria da técnica processual e seu impacto aos direitos do contribuinte: no aspecto processual, em especial no ano de 2022, houve significativo movimento legislativo direcionado a trazer disposições para regular a aplicação dos precedentes com impacto direto ao tema aqui proposto e aos direitos do contribuinte.

O Projeto de Lei Complementar 17/2022⁸² prevê no artigo 10 que, de forma automática e independente de parecer, não seja lavrado auto de infração, inscrição em dívida ou ajuizamento de execução fiscal referente a crédito tributário por ato ou decisão cuja

⁸² BRASIL. Câmara dos Deputados. **Substitutivo Projeto de Lei Complementar 17/2022**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br>>. Acesso em 05.07.2022.

fundamentação contrarie a orientação firmada, com trânsito em julgado, das demandas repetitivas no âmbito do STF ou STJ.

No mesmo sentido, foram elaborados os recentes Projetos de Lei apresentados pela Comissão de Juristas, presidida pela Ministra Regina Helena Costa, que foi responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem, modernizem o processo administrativo e tributário nacional, instituída pelo Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal (STF) 1/2022.

São passos dados no âmbito legislativo para otimizar e permitir a aplicabilidade dos precedentes quando delimitadas todas as questões propostas pelos Tribunais Superiores e, após a apresentação de defesa da autuação, o processo seguirá suspenso até a fixação da tese.

A fixação de teses tem impacto significativo no direito dos contribuintes, nas atuações dos Poderes Executivo, Judiciário e Legislativo – o que determina que a aplicação da Teoria dos Precedentes deve ser analisada e controlada para que seu direcionamento esteja aliado aos princípios e regras de proteção aos contribuintes tendo como norte primordial em todo o processo a garantia da segurança jurídica.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA SENADO. **Subcomissão de Juristas Debate Modernização do Processo Administrativo na Quarta**. Edição de 15/06/2022. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/06/15/subcomissao-de-juristas-debate-modernizacao-do-processo-administrativo-na-quarta>. Acesso em 29.06.2022.

ALEXANDER, Larry; SHERWIN, Emily. **Judges as Rule Makers** - Common Law Theory. Cambridge University Press, 2007.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva, 2ª edição. São Paulo: Malheiros.

ALVIM, Teresa Arruda. Reflexões a respeito do tema “precedentes” no Brasil do século 21. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, 78, junho/2017. Disponível em: <<https://revistadoutrina.trf4.jus.br>>. Acesso em 11/07/2022.

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. O precedente no novo Código de Processo Civil e suas implicações tributárias. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo César. **O Novo CPC e seu Impacto no Direito Tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1981

ÁVILA, Humberto. **Teoria da indeterminação no direito**: entre a indeterminação aparente e a determinação latente. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022

_____. **Teoria dos princípios**. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Teoria da Segurança Jurídica**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

DINAMARCO, Cândido Rangel; BADARÓ, Gustavo Henrique Righi Ivany; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. **Teoria geral do processo**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2010

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. The Application of Judicial Precedents as a Way to Reduce Brazilians Tax Lawsuits. **Beijing Law Review**, 11, Set. 2020a, p. 729-739,. Disponível em <https://doi.org/10.4236/blr.2020.113044>. Acesso em: 12/07/2022.

_____. Opinion: Brazil’s judicial tax procedures must focus on the rule of law. **International Tax Review**. Set. 22/2020b. Disponível em: <<https://www.internationaltaxreview.com>>. Acesso em 21/06/2021.

BELO HORIZONTE. Conselho de Contribuintes de Minas Gerais. **Acórdão 24.080/22**. Sessão de março de 2022. Disponível em: <http://www6.fazenda.mg.gov.br/>. Acesso em: 09/01/2023.

BIANCHINI, Aline; FERRAJOLI, Luigi; GOMES, Luiz Flavio. **Poderes Selvagens: a crise da democracia italiana**. Saraiva: 2017 [Edição para Kindle]

BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. Consistência Decisória em Matéria Tributária nos Tribunais Superiores: Aspectos Materiais e Processuais. **Anais do VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual**. OBDT/AJUFE/AJUFESP/DEF-FD-USP. São Paulo, 2021

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC) no Projeto de Lei 6.648/2006**. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br>> Acesso em 15/07/2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei 512/2023**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb>. Acesso em 21/02/2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar 26/2023**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2235277&filena me=PLP%2026/2023>. Acesso em 21/02/2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei 37/2021**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br>> Acesso em 20/07/2022.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei 9206/2017**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1627235&filena me=PL%209206/2017>. Acesso em 21/02/2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar 360/2017**. Autor Bilac Pinto. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br>>. Acesso em 09/01/2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Substitutivo Projeto de Lei Complementar 17/2022**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br>>. Acesso em 05.07.2022.

BRASIL. **Comunicado CAT 14/2018**. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br>> Acesso em 22/07/2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Redação dada pela Portaria MF 153, de 2018**. Disponível em: <<http://carf.economia.gov.br/>> Acesso em 11/01/2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Tema 271**. Os efeitos da suspensão da exigibilidade pela realização do depósito integral do crédito exequendo, quer no bojo de ação anulatória, quer no de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ou mesmo no de mandado de segurança, desde que ajuizados anteriormente à execução fiscal, têm o condão de impedir a lavratura do auto de infração, assim como de coibir o ato de inscrição em dívida ativa e o ajuizamento da execução fiscal, a qual, acaso proposta, deverá ser extinta. Disponível em: <C:\Users\Usuario\Downloads\> Acesso em 11/01/2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em 21/07/2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em 22/07/2022.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 19/07/2022.

BRASIL. **Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 15/07/2022.

BRASIL. **Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03>. Acesso em 20/02/2023.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil)**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 12/07/2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF 343 de 2015 com redação dada pela Portaria MF 152 de 2016**. Publicado no DOU de 05/05/2016. Disponível em: <<http://carf.economia.gov.br>>. Acesso em 15/07/2022.

BRASIL. Presidência da República. **Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 881, de 30 de abril de 2019**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 22/07/2022.

BRASIL. Presidência da República. **Medida Provisória nº 881, de 30 de abril de 2019**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 15/07/2022.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Nota SEI 63/2018**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br>. Acesso em 19/07/2022.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer 492/2011**. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acao-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn>>. Acesso em 21/02/2023.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Nota Pública de 10/02/2023**. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/nota-publica>>. Acesso em 21/02/2023.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Perguntas e Respostas**. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal>>. Acesso em 11/01/2023.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar 125/2022**. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/>>. Acesso em 12/01/2023.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar 124/2022**. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br>> Acesso em 12/01/2023.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei 2.488/2022**. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br>>. Acesso em 05/01/2023.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei 17/2022**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br>>. Acesso em 22/07/2022.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar 17/2022. Substitutivo Projeto de Lei Complementar 17/2022**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br>>. Acesso em 05/07/2022.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei 2.488/2022**. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br>>. Acesso em 05/01/2023.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar 332/2018**. Autor Fernando Bezerra Coelho. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br>>. Acesso em 09/01/2023.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Parecer Súmula Vinculante 8**. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br>>. Acesso em 21/07/2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Precedentes Qualificados**. Disponível em: <<https://scostj.jus.br>> Acesso em 11/06/2020.

BRASÍLIA. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Parecer SEI 19424/2020/M**. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn>> Acesso em 20/07/2022.

BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 9101-006.314 da Primeira Turma da CSRF**. Disponível em: <C:\Users\Usuario\Downloads> Acesso em 11/01/2023.

BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. CSRF. **Acórdão 9101-006.388**. Rel. Luis Henrique Marotti Toselli. Julgado em 12/2022. Acesso em 21/02/2023.

BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 2202-009.535**. Publicado em 08/12/2022. Disponível em: <file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Decisao_10580721200200916.PDF> Acesso em 10/01/2023.

BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão ° 3201-010.084 – 3ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária**. Sessão de 24/11/2022. Disponível em: <C:\Users\Usuario\Downloads\Decisao> Acesso em 10/01/2023.

BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 9303-013.244**. CSRF, 3ª Turma, julgado em 13/04/2022. Disponível em: <C:\Users\Usuario\Downloads\Decisao> Acesso em 22/07/2022.

BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 2401-010.138**. 2ª Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, julgado em 05/04/2022. Disponível em: <C:\Users\Usuario\Downloads\Decisao> Acesso em 22/07/2022.

BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 1201-005.623**. 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/10/2022. Disponível em: <file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Decisao_16306000162200990.PDF> Acesso em 10/01/2023.

BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 9101-006.340**. CSRF / 1ª Turma. Sessão de 05/10/2022. Disponível em: <file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Decisao_19515005447200940.PDF> Acesso em 10/01/2023.

BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 3401-010.927**. 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Relator. Sessão de 28/09/2022. Disponível em: <file:///C:/Users/Usuario/Downloads/Decisao_13558903447201149%20(1).PDF>. Acesso em 10/01/2023.

BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 9303-013.234**. Julgado em 12/07/2022. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br>> Acesso em 19/07/2022.

BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 9303-013.244**. Julgado em 12/07/2022. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br>> Acesso em 19/07/2022.

BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 9303-013.172**. Julgado em 12/04/2022. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br>> Acesso em 19/07/2022.

BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 9303-012.973**. Julgado em 17/03/2022. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br>> Acesso em 19/07/2022.

BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 3302-012.675**. 3ª Seção de Julgamento, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, julgado em 15/12/2021. Disponível em: <C:\Users\Usuario\Downloads\Decisao> Acesso em 22/07/2022.

BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 3302-012.007** de 26/10/2021. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br>> Acesso em 19/07/2022.

BRASÍLIA. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 2202-008.280**. 2ª Seção de Julgamento, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, 12/05/2021. Disponível em: <C:\Users\Usuario\Downloads\Decisao>. Acesso em 22/07/2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Comunicado. Com destaque para repetitivos, colegiados de direito público divulgam resultados do primeiro semestre de 2022. Data. Disponível em: <<https://www.stj.jus.br>> Acesso em 14/07/2022.

BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. **Tema 250**. Recurso Especial 1.116.620. Partes envolvidas (se houver), Relator. Data. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br>> Acesso em 24/07/2022.

BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.638.772**. Partes. Relator. Data. Disponível em: <<https://scostj.jus.br>> Acesso em 19/07/2022.

BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 886.462**. Disponível em:<<https://processo.stj.jus.br>> Acesso em 14/07/2022.

BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.814.919/DF**. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br>> Acesso em 17/07/2022.

BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Repetitivo 1.221.170/PR**. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br>> Acesso em 19/07/2022.

BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. Rel. Min. Regina Helena Costa. **Recurso Especial 2.019.694**. Partes. Julgado em 08/11/2022. Disponível em: <<https://scostj.jus.br/SCON/>>. Acesso em 11/01/2023.

BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental Interno no Recurso Especial 1.960.370/SP**, Primeira Turma. Julgado em 16/05/2022. Disponível em: <<https://scostj.jus.br>>Acesso em 19/07/2022.

BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.894.741/RS**. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Julgado em 05/05/2022. Disponível em: <<https://processo.stj.jus.br/>>. Acesso em 20/02/2023.

BRASILIA. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental Interno no Recurso Especial 145.760/PE**, Primeira Turma, em 28/09/2020. Disponível em: <https://scostj.jus.br>. Acesso em 19/07/2022.

BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental Interno no Agravo em Recurso Especial 1.878.148/SP**, Segunda Turma, Julgado em 28/03/2022. Disponível em: <https://scostj.jus.br>. Acesso em 19/07/2022.

BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental Interno na Tutela Provisória de Urgência Antecipada nos Embargos de Divergência em Recurso Especial 1.727.467/RS**. Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Seção. DJe de 19/8/2019. Disponível em: <<https://scostj.jus.br>>. Acesso em 22/07/2022.

BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental Interno no Agravo em Recurso Especial 1.576.570/SP**, Segunda Turma. Julgado em 17/08/2021; Disponível em: <<https://scostj.jus.br>>Acesso em 19/07/2022.

BRASÍLIA. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental Interno no Recurso Especial 1.564.179/PE**, Primeira Turma, em 30/11/2020; Disponível em: <<https://scostj.jus.br>>Acesso em 19/07/2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Proposta de Súmula Vinculante 26**. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br>> Acesso em 21/07/2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Tema 756 da Repercussão Geral**. Recurso Extraordinário 841.979. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/>> Acesso em 10/01/2023.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Tema 368 da Repercussão Geral**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br>> Acesso em 10/01/2023.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Tema 1.048**. Recurso Extraordinário 1.187.264. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br>> Acesso em 17/07/2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Tema 72**. Recurso Extraordinário 576.967. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao>> Acesso em 17/07/2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Tema 736**. Recurso Extraordinário 796.939. Relator Edson Fachin. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em 16/01/2023.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Tema 379**. Recurso Extraordinário 605.552. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br>>. Acesso em 19/07/2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Tema 69**. Recurso Extraordinário 574.706. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br>> Acesso em 19/07/2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Tema 1093**. Recurso Extraordinário 1.287.019/DF. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br>>. Acesso em 17/07/2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 576.967**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao>> Acesso em 17/07/2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1.187.264**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br>> Acesso em 17/07/2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1.287.019/DF**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br>>. Acesso em 20/07/2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1.287.019**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br>> Acesso em 20/07/2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 595.838/SP**. Partes. Rel. Min. Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em 18/12/2014. Publicado em 25/02/2015. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br>> Acesso em 19/07/2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral Recurso Extraordinário 949.297**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/>>. Acesso em 13/02/2023.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral Recurso Extraordinário 955.227**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/>>. Acesso em 13/02/2023.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 796.939**. Relator Edson Fachin. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em 16/01/2023.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral Recurso Extraordinário 955.227**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/>>. Acesso em 13/02/2023.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão 67**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em 20/07/2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 574.706**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/>> Acesso em 19/07/2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 949.297**. Ministro Roberto Barroso, Redator para o acórdão. Julgado em 08/02/2023. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/>>. Acesso em 21/02/2023.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1.397.218/RS**. Rel. Min. Gilmar Mendes. Julgado em 11/10/2022. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/>>. Acesso em 11/01/2023.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.785**. Rel. Min. Edson Fachin. Julgada em 01/08/2022. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15354170543&ext=.pdf>>. Acesso em 20/02/2023.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cautelar 4.463**. Rel. Min. Edson Fachin. Julgado em 21/06/2022. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=762021853>>. Acesso em 20/02/2023.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 1.063.187**. Plenário. Julgado em 05/05/2022. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15351215119&ext=.pdf>>. Acesso em 21/02/2023.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1.187.264**. Tribunal Pleno. Publicado em 20/05/2021. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/>> Acesso em 24/07/2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706**. Rel. Min. Carmem Lúcia. Julgado em 13/05/2021. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/>>. Acesso em 20/02/2023.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 851.108**. Rel. Min. Dias Toffoli. Julgado em 01/03/2021. Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755628450>>. Acesso em 20/02/2023.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Reclamação 34.094**. Relatora Ministra Carmem Lúcia, publicado em 22/04/2019. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br>> Acesso em 24/07/2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1.126.486**. Primeira Turma. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br>>

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 330.81**. Tribunal Pleno. Publicado em 30/08/2017. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br>> Acesso em 24/07/2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 718.874**. Rel. para Acórdão Min. Alexandre de Moraes. Tribunal Pleno. Julgado em 30/03/2017. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/>>. Acesso em 21/02/2023.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 559.937**. Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014, publicado em 14/10/2014. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br>>. Acesso em 23/07/2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 559.937** em 03/2013. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br>> Acesso em 14/07/2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 559.943**. Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, publicado em 26/09/2008. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br>> Acesso em 23/07/2022.

BRASÍLIA. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento 591.331-RJ**. Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 21/11/2006. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br>> Acesso em 23/07/2022.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Manual de Direito Processual Civil**. 6ª ed. Cidade: Saraiva, 2020, edição para Kindle.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 1996.

CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 30ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 7ª Ed. São Paulo: Noeses, 2018

_____. Sobre os princípios constitucionais tributários. **Revista de Direito Tributário**. 55/143 (1981)

CHAN, Gary K. Y; STEINER, Eva. **Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions: 3 (Ius Comparatum - Global Studies in Comparative Law)**. Springer International Publishing [Edição para Kindle]

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CONNOLLY, Niamh. The Prospective and Retrospective Effect of Judicial Decisions in Ireland. In: STEINER, Eva. **Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions: 3 (Ius Comparatum - Global Studies in Comparative Law)**. Springer International Publishing [Edição para Kindle]

CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti Meira. **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a Jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012. [Edição para Kindle]

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 9ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022

_____. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 12ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022

_____. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006

_____. O Princípio da Moralidade Administrativa na Tributação. In: FIGUEIREDO, Marcelo; PONTES FILHO, Valmir (orgs.). **Estudos de Direito Público em Homenagem ao Professor Celso Antônio Bandeira de Mello**. São Paulo: Malheiros, 2006

_____. **Praticabilidade e Justiça – Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. Repercussão geral em matéria tributária: primeiras reflexões. In: PAULSEN, Leandro (coord.). **Repercussão Geral no recurso extraordinário: estudos em homenagem à Ministra Ellen Gracie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009

GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo de juízes: (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)**. São Paulo: Malheiros, 2021.

HART, Herbert. L. A. **O conceito de direito**. 5ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2007.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002

HOUSE OF COMMONS. **Principles of tax policy**. Ed. de 9 de março de 2011. Disponível em: < <https://publications.parliament.uk> > Acesso em 24/07/2022.

INSPER. CNJ. Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro 2002. **Gráfico da relação entre os incidentes de recursos repetitivos julgados, os novos incidentes reconhecidos e os estoques tributários do STJ e do STF de 2017 a 2020**. Disponível em: < <https://www.cnj.jus.br> > Acesso em 17/07/2022.

Judges in the Lab: No precedent effects, no Common/Civil Law Differences. Harvard Law School, Cambridge: John M. Olin Center For Law, Economics, And Business, Paper 1044, 11/2020. Disponível em: < http://www.law.harvard.edu/programs/olin_center > Acesso em 05.04.2021.

Jurisprudência Unificada. Disponível em: <<https://www2.cjf.jus.br/jurisprudencia/unificada/>> Acesso em 20/07/2022.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 9ª ed. São Paulo: Thomson Reuters - Revista Dos Tribunais, 2013 [Edição para Kindle]

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. Tributação e Cidadania. In: PINTO, Hélio Pinheiro *et al.* **Constituição, Direitos Fundamentais e Política – Estudos em Homenagem ao José Joaquim Gomes Canotilho**. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

LORENZETTI, Ricardo Luis. **Teoria da decisão judicial**. Fundamentos de direito. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum**. Volume 2. 7ª edição, São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

_____. **A Ética dos Precedentes**. São Paulo: Thomson Reuters, 2019a

_____. **O STJ Enquanto Corte de Precedentes**. 4ª ed. [Edição para Kindle] 2019b.

_____. **Precedentes obrigatórios**. 6ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019c.

_____. **Julgamento nas cortes supremas: precedentes e decisão do recurso diante do novo CPC**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019

MICHAELIS. **Dicionário da Língua Portuguesa**. Disponível em: <<https://michaelis.uol.com.br>> Acesso em 24/07/2022

MITIDIERO, Daniel. **Precedentes: da persuasão à vinculação**. 3ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018

_____. **Cortes superiores e cortes supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

MURRIL, Brandon J. Summary R45319, “The Supreme Court’s Overruling of Constitutional Precedent”. **Congressional Research Service**. 24 set. 2018. Disponível em <https://digital.library.unt.edu/ark:/67531/metadc1311988/>. Acesso em 13/06/2021.

NABAIS, José Casalta. Sobre a Educação e a Cidadania Fiscal. **Revista de Estudos Tributários**. 137, Porto Alegre, Instituto de Estudos Tributários – IET, jan-fev 2021

ORTH, John V. **Due Process of Law. A Brief History**. Kansas: University Press of Kansas, 2003.

PENCAK, Nina. PINHEIRO, Victor Marcel. Jota. A Recomendação 134/22 do CNJ e o sistema brasileiro de precedentes. **Jota Info [Online]**. 15 nov. 2022. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/>. Acesso em 10/01/2023.

RIO DE JANEIRO. Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro. **Acórdão 10.900**. Conselho Pleno de 27 de julho de 2022. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz> Acesso em 11/01/2023.

SAGAN, Adam. Changing the Case Law pro futuro – A Puzzle of Legal Theory and Practice. In: STEINER, Eva. **Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions: 3 (Ius Comparatum - Global Studies in Comparative Law)**. Springer International Publishing: 2015 [Edição para Kindle]

SAMPAIO Ferraz Jr., Tércio. **Segurança Jurídica** – normas gerais tributárias. Revista de Direito Tributário, 1981.

SÃO PAULO. Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo, Quarta Turma Julgadoras, **processo 6017.2021/0067107-0**. Disponível em: <http://sagror.prefeitura.sp.gov.br>. Acesso em 22/07/2022.

SÃO PAULO. Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. **Auto de Infração e Imposição de Multa 155.664**. Data da decisão: 26/04/2008. Disponível em: <file:///C:/Users/Usuario/Downloads/16930.pdf> Acesso em 22/07/2022.

SÃO PAULO. Tribunal de Imposto e Taxas do Estado de São Paulo. **Proposta de revisão da Súmula 10 e de cancelamento da Súmula 8 do TIT**. Votada em 00/06/2022. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br> Acesso em 22/07/2022.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. 13ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, julgado em 08/06/2022. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/get>. Acesso em 22/07/2022.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça de São Paulo. Órgão Especial, Arguição de Inconstitucionalidade 004604-24.2011.8.26.0000. 30/03/2011. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br>>. Acesso em 21/07/2022.

SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Primeira Turma. Agravo de Instrumento 5030591-97.2021.4.03.0000, Rel. Des. Federal Helio Egydio de Matos Nogueira, julgado em 10/03/2022.

SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Terceira Tuma. Apelação Cível 0018967-19.2014.4.03.6100, Intimação via sistema: 11/03/2022. Disponível em: <<https://web.trf3.jus.br>> Acesso em 20/07/2022.

SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Sexta Turma, Apelação Cível 0023747-02.2014.4.03.6100, DJEN DATA: 01/07/2021. Disponível em: <<https://web.trf3.jus.br>> Acesso em 20/07/2022.

SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível 0011743-98.2012.4.03.6100. Publicado em 01/03/2021. Disponível em: <<https://www2.cjf.jus.br>> Acesso em 19/07/2022.

SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Terceira Turma, Apelação Cível 0003459-73.2014.4.03.6119, e-DJF3 Judicial: 15/05/2015. Disponível em: <<https://web.trf3.jus.br>>. Acesso em 20/07/2022.

SCHAUER, Frederick. Stare Decisis - Rhetoric and reality in the Supreme Court. **Supreme Court Review**, 2018, p. 121-143. Disponível em: <<https://papers.ssrcom>>. Acesso em 24/07/2022.

STEINER, Eva. **Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions: 3 (Ius Comparatum – Global Studies in Comparative Law)**. Springer International Publishing. Edição para-Kindle.

STONER JR., James R. Natural Law, Common Law, and the Constitution. In: EDLIN, Douglas (editor). **Common Law Theory**. Nova York: Cambridge University Press, 2008.

SUPREMA CORTE DATABASE. Disponível em: <<http://supremecourtdatabase.org>> Acesso em 13/07/2022.

SUPREME COURT OF THE UNITED STATES. Suprema Corte dos Estados Unidos. Cooper v. Aaron (1958). Disponível em: <<https://www.uscourts.gov>> Acesso em 13/07/2022.

TARUFFO, Michele. Judicial Rulings with Prospective Effect in Italy. In: STEINER, Eva. **Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings Across Jurisdictions: 3 (Ius Comparatum - Global Studies in Comparative Law)**. Springer International Publishing [Edição paraKindle]

THE SUPREME COURT OF THE UK. JUDGMENT. **Balhousie Holdings Ltd (Appellant) v Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Respondent) (Scotland)**. Disponível em: < <https://www.supremecourt.uk> > Acesso em 13/07/2022.

THEODORO JR., Humberto; ANDRADE, Érico. **Precedentes no Processo Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2021 [Edição para Kindle]

TORRES, Ricardo Lobo. **O Direito ao Mínimo Existencial**. Renovar, 2009.

_____. Tributação e Liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (orgs.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em Homenagem ao Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VALOR ECONÔMICO. **Supremo Tribunal aplica modulação a poucos processos tributários**. Disponível em: <<https://valor.globo.com>>. Acesso em 02/06/2021.

VALOR ECONÔMICO. **Modulação, STF e uma nova gestão tributária**. Disponível em: <<https://valor.globo.com>>. Acesso em 19/06/2021.

VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. 1ª ed. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 247.

XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.