

OS PRECEDENTES E A NOVA LINDB: NOVO PATAMAR DE SEGURANÇA JURÍDICA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

*Rafael Pandolfo*¹

Sumário: 1. (In) Segurança Jurídica 30 anos após a CF/88. 2. Entendendo os precedentes. 3. Os precedentes, a legalidade e as alterações trazidas pela lei nº 13.655/18: um novo paradigma. 4. Conclusão. Bibliografia.

Resumo: O presente artigo examinará os efeitos do sistema de precedentes (introduzido pelo novo Código de Processo Civil) e as alterações na LINDB (Lei de Introdução às Normas no Direito Brasileiro) sobre o processo administrativo tributário. Na primeira parte, será elaborado um breve panorama da segurança jurídica em matéria tributária, nos trinta anos após a Constituição brasileira de 1988. A segunda parte abordará a doutrina de precedentes oriunda da tradição de *common law*. Na terceira parte, será analisado o novo patamar alcançado pela segurança jurídica a partir do advento dos precedentes no direito brasileiro e a partir das alterações promovidas na LINDB Lei nº 13.655/18. Nesse tópico, também serão

1. Advogado, doutor em Direito Tributário pela PUC/SP, coordenador do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários no Rio Grande do Sul (IBET/RS), presidente da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/RS, consultor da FECOMÉRCIO/RS, integrante do Conselho de Assuntos Técnicos, Tributários e Legais (CONTEC) da FIERGS - pandolfo@rpandolfo.adv.br

identificados os efeitos dessas modificações no processo administrativo tributário.

Palavras-chaves: Direito Tributário – Precedentes – LINDB – Processo administrativo tributário.

1. (IN)SEGURANÇA JURÍDICA 30 ANOS APÓS A CF/88

A segurança jurídica não é uma questão específica do direito tributário, mas um problema do conjunto da ordem jurídica, na relação comunicativa que estabelece com os cidadãos e que permite a esses tomarem suas decisões com possibilidade de previsão das respectivas consequências. É, ainda, uma condição do que se propugna como normal funcionamento da economia, já que a realização de investimentos e de novos negócios pelos agentes econômicos assenta no pressuposto de manutenção de certa ordem, dotada de regras claras de jogo.

Aquilo que temos de específico no direito tributário é apenas uma manifestação mais intensa dessa necessidade, porque é também mais intensa a intromissão operada nesse ramo do direito na vida das pessoas e das empresas². Não à toa o economista Adam Smith preconizava, já em 1776, que a incerteza e a insegurança dos contribuintes a respeito de suas obrigações fiscais constituem problemas mais graves que a própria desigualdade contributiva:

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da

2. SANCHES, J. L. Saldanha. Manual do Direito Fiscal. Coimbra: Ed. Coimbra, 2007. p. 169.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea un mal tan grande – según la experiencia de muchas naciones – como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar.³

A Constituição Federal de 1988, em seus artigos 3º, II⁴, e 21º, IX⁵, instituiu como um dos objetivos fundamentais do Estado brasileiro a garantia do desenvolvimento econômico e social da nação. Esse objetivo exige um ambiente fértil no qual as potencialidades humanas, o empreendedorismo e as instituições (públicas e privadas) possam se desenvolver, de modo a gerar riqueza para o país e alavancar o desenvolvimento social.

A configuração mínima desse ambiente há pouco referido exige a combinação de fatores sociais, políticos e jurídicos. Todos eles estão apoiados na segurança jurídica, eixo central do Estado de Direito, cujo respeito estimula a participação dos agentes econômicos na construção de um novo cenário econômico e social.

A Constituição Federal, no *caput* dos arts. 5º e 6º⁶, reconhece a segurança como um direito a ser tutelado⁷. Esse

3. [Destaque nosso] SMITH, Adam. Livro V: “De los ingresos del Soberano o de La República”, cap. II: “Sobre las fuentes donde proceden los ingresos públicos y generales de la sociedad”, parte II: “De los impuestos”, parágrafo II: “Certidumbre”. In: Investigación sobre la naturaleza y causas de La riqueza de las naciones. Trad. ao espanhol de Gabriel Franco. 2. ed., 9. reimpressão. México: Fondo de Cultura Económica, 1997. p. 727.

4. Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] II - garantir o desenvolvimento nacional;

5. Art. 21. Compete à União: [...] IX - elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social;

6. Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

7. Confirmando esse entendimento, transcreve-se o trecho do voto proferido pelo Min. Celso de Mello no RE 377.457: não se desconhece que, na cláusula que contempla o direito à segurança, inclui-se a positivação da segurança jurídica, sob

preceito tem como *conteúdo mínimo* a segurança jurídica, pressuposto inerente ao Estado de Direito que não pode ser afastado, sob pena de retirar a eficácia social do próprio ordenamento jurídico⁸.

Essa é a razão pela qual o Tribunal Constitucional Alemão entende que, entre os elementos fundamentais que configuram o Estado de Direito, há de ser incluída a segurança jurídica. O cidadão deve ter condições de prever as possíveis intervenções do Estado na sua vida e no seu patrimônio. Deve, ainda, confiar que seu comportamento estará sujeito aos efeitos jurídicos previstos pelo ordenamento quando da sua ocorrência.

Os atos de aplicação promovidos pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário respeitarão o contorno normativo vigente à época de cada fato jurídico tributário. Além do plano sintático, o respeito ao vigor normativo exige a observância do significado atribuído pelos órgãos aplicadores do direito.

A função judicial, no macrossistema, é preservar a estabilidade das relações jurídicas sociais, de modo a tornar previsíveis as soluções de conflitos, como aponta Napoleão Nunes Maia Filho⁹. Sob uma perspectiva temporal, a segurança jurídica, sobretudo no direito tributário, projeta seus vetores para o passado e para o futuro, a partir das seguintes direções: intangibilidade do passado e previsibilidade do futuro. Essa

pena de ignorar, com grave lesão aos cidadãos, o atributo da previsibilidade das ações estatais, que norteia e estimula a adoção de padrões de comportamento por parte das pessoas em geral (e dos contribuintes em particular).

8. Vide, a respeito, o excelente artigo escrito por Ingo Wolfgang Sarlet (A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro). Revista eletrônica sobre a reforma do Estado, n.21, março/abril 2010, Salvador – BA.

9. MAIA FILHO, Napoleão Nunes. Processo e julgamento judicial no paradigma juspositivista tardio: breves ensaios sobre a hermenêutica dos fatos na resolução de demandas jurídicas. Fortaleza: Impreco, 2015. p. 233.

Como o sistema tributário brasileiro encontra-se exaustivamente positivado no Texto Constitucional, a maioria dos conflitos envolvendo os contribuintes e o fisco se inicia no âmbito administrativo e desagua no Supremo Tribunal Federal, ensejando discussões que se perpetuam por diversos anos.

As expectativas e a incerteza quanto ao modo de tributação ou quanto ao nível das exações fiscais afetam as decisões de investimento e de consumo. Por isso, pode-se afirmar, considerando o ordenamento jurídico como um todo, que a perspectiva de continuidade fornece um grau superior de segurança jurídica e favorece a racionalidade das decisões que exigem uma lei previsível¹¹.

A ideia de previsibilidade está ligada à chamada univocidade de resultados – *eindeutiges Ergebnis* – e funciona, conforme demonstrou César García Novoa¹², como limitador dos atos de aplicação da legislação tributária pela Administração e pelos Tribunais.

A aplicação retroativa de novos parâmetros interpretativos pela administração tributária, assim como o desrespeito ao alcance definido pelo órgão encarregado de dar a palavra final a determinado enunciado desestruturam o ordenamento e infirmam sua operacionalidade.

Ocorre que, muitas vezes, os atos jurídicos praticados pelos contribuintes brasileiros vêm sendo revisados e penalizados quase meia década após sua realização, por consequência da aplicação de critérios interpretativos distintos dos vigentes à época em que ocorreram. Parafraseando Tom Jobim, o Brasil não é um país para amadores, e o sistema tributário é a maior prova disso.

As alterações legislativas adiante analisadas, por sua vez, descortinam novas perspectivas para esse cenário, em sinal de bons augúrios.

11. SANCHES, J. L. Saldanha, op.cit., pp. 186-187.

12. NOVOA, César García, 2000, NOVOA, César García. El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 113.

2. ENTENDENDO OS PRECEDENTES

A unidade e a coerência de um sistema jurídico são definitivamente testadas no exercício da atividade jurisdicional, etapa final do fluxo de fixação de sentido ao texto normativo interpretado. Tendo essa premissa como alavanca, o legislador brasileiro implementou uma verdadeira revolução em nosso ordenamento ao inserir, no Código de Processo Civil de 2015 (CPC/15), a figura do *precedente*, importada dos países que seguem a *common law*.¹³

Se a norma jurídica - significado de um enunciado prescritivo - é colmatada pela interpretação construída no âmbito das Cortes Superiores, a estabilização desse conteúdo e sua reprodução, nos planos vertical e horizontal, pelos órgãos jurisdicionais, são indispensáveis à univocidade normativa. Nesse sentido, o CPC/15 determinou que os tribunais mantenham seus posicionamentos estáveis, íntegros e coerentes¹⁴.

Com o intuito de dar efetividade a determinadas decisões balizadoras, o novo Código Processual buscou incorporar ao nosso sistema o *stare decisis* (*stare decisis et non queta movere*)¹⁵ que, utilizado com variações pelos países que seguem a *common law*¹⁶, foi forjado sobre a figura dos precedentes.

Os deslocamento de cada um dos dois grandes sistemas jurídicos em direção ao outro tem sido marcante. De um lado, os países que integram a *civil law* (como o Brasil) vêm

13. Vide, a respeito, art. 489, §1o, V e VI, art. 926 §2o e art. 927, §5o

14. CPC, art. 926.

15. O que foi decidido deve ser respeitado.

16. No direito norte-americano, a doutrina do *stare decisis* nem sempre foi a regra. Sua adoção como meio de assegurar a estabilidade do ordenamento jurídico foi asentada pela Suprema Corte em 1932, no julgamento do caso *Burnet v. Coronado Oil & Gas Co.*, que fixou padrões discursivos para a consolidação do *stare decisis* nos Estados Unidos (STARGER, Colin, *The Dialectic of Stare Decisis Doctrine*, In: PETERS, Christopher J. (editor). *Precedent in the United States Supreme Court. Ius gentium: comparative perspectives on law and justice*. Volume 33. Dordrecht: Springer Netherlands, 2013. p. 26).

gradativamente se aproximando da *common law* através da incorporação dos precedentes aos seus ordenamentos. De outro, a complexidade das relações jurídicas na pós-modernidade tem feito com que países integrantes da *common law* utilizem a regulamentação normativa, historicamente identificada com a *civil law*.

Os precedentes, conforme o bem sintetizado conceito formulado por Mitidiero¹⁷, são as razões jurídicas necessárias e suficientes que fundamentam as decisões proferidas pelos Tribunais Superiores. A pretexto de solucionar casos concretos, essas razões servem para vincular o comportamento de todas as instâncias administrativas e judiciais e para orientar a conduta dos indivíduos e da sociedade civil. Na visão majoritária da doutrina norte-americana, a observância das questões já decididas no passado assegura estabilidade ao ordenamento jurídico¹⁸.

Os precedentes estão adstritos ao contexto fático-jurídico a partir do qual surgiram, e suas características relevantes também devem estar presentes nos casos futuros em que o precedente for invocado.

Um ponto central para a compreensão do correto funcionamento dos precedentes é entender que eles estão limitados às razões judiciais concretas e imprescindíveis à conclusão do julgado (*holdings*). Todos os demais raciocínios e digressões contidos no julgamento, cuja desconsideração não infirme a conclusão jurídica adotada pela decisão, não integram o precedente. Mesmo que sejam retoricamente interessantes, configuram afirmações *obiter dictum*.

Uma afirmação *obiter dictum* é uma declaração judicial supérflua, desnecessária para a resolução do caso e que poderia, nas palavras de Posner, ser deletada sem prejuízos relevantes

17. MITIDIERO, Daniel. Precedentes: da persuasão à vinculação. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 83.

18. POUND, Roscoe. "What of Stare Decisis?". Fordham Law Review, nº 1, vol. X. 1941, p.5.

aos fundamentos analíticos da *holding*¹⁹. Quer um parágrafo de abertura espirituoso, quer as informações básicas sobre o desenvolvimento da lei ou, ainda, quer as digressões especulando sobre a resolução de casos hipotéticos semelhantes: nenhum desses elementos vincula os tribunais no futuro²⁰.

Também relevante – embora parte das decisões judiciais apliquem estas expressões inadvertidamente – é a diferenciação entre *holding* e *ratio decidendi*. Enquanto a expressão *holding* corresponde à razão jurídica concreta aplicada na superação do caso, a *ratio decidendi* é o parâmetro erigido a partir da *holding*, abstraídas as singularidades de cada caso.

Como bem observou John Austin:

Looking at the general reasons alleged by the Court for its decisions, and abstracting those reasons from the modifications which were suggested by the peculiarities of the cases, we arrive at a ground or principle of decision, which will apply universally to cases of a class, and which, like a statute law, may serve as a rule of conduct..²¹

O precedente vinculante²² deve ser observado pela própria corte (vinculação horizontal)²³ e por cortes inferiores dentro da mesma jurisdição no julgamento de casos futuros (vinculação vertical). Quando se está lidando com um precedente

19. UNITED STATES COURT OF APPEALS. Sarnoff v. American Home Products Corp., 798 F.2d 1075, 1084 (7th Cir.1986).

20. GARNER, Bryan A. [et al.]. The Law of Judicial Precedent. St. Paul, Minn.: Thomson Reuters, 2016. p. 44.

21. AUSTIN, John. Lectures on jurisprudence or the philosophy of positive law. Vol. II. 4ª edição, revisada e editada. Londres: John Murray, 1873. p. 643.

22. Ao lado dos precedentes vinculantes (binding precedents), a common law convive também com os precedentes não vinculantes (nonbinding precedents), que são razões jurídicas muito bem lançadas em decisões proferidas por tribunais de outros países ou por cortes inferiores da mesma jurisdição ou por cortes que não integram a mesma jurisdição (Justiça Federal e Justiça Estadual, por exemplo) ou decisões nas quais as próprias Cortes Superiores ressaltam, expressamente, seu aspecto vinculante. (Vide GARNER, Bryan A. [et al.]. The Law of Judicial Precedent. St. Paul, Minn.: Thomson Reuters, 2016. 164-172).

23. A menos que seja revisado (overruled) pela Corte que o fixou ou por Corte Superior.

vinculante vertical, a corte ou o órgão judicial inferior não têm espaço para decidir o peso ou o valor a ser dado a cada caso²⁴, mesmo quando discordam de suas razões.

Embora o caráter vinculante do precedente esteja mais associado à competência do tribunal que o profere, a análise qualitativa do precedente também possui relevância. Em um universo de precedentes considerados tecnicamente vinculantes, existirão decisões com maior autoridade que outras. A autoridade (ou peso) do precedente é medida a partir da sua probabilidade de permanecer hígido ao longo do tempo.

Um precedente de autoridade forte reúne características que geram a expectativa de estabilidade no tempo. Um precedente fraco, por sua vez, é aquele que gera a expectativa de ser *overruled*²⁵ ou ser sucessivamente *distinguished*²⁶, até que se torne uma exceção e não uma regra²⁷. Os requisitos de um precedente de autoridade forte foram bem destacados pela Suprema Corte de West Virginia no julgado do caso *State v. Guthrie* (1995)²⁸:

as a practical matter, a precedent-creating opinion that contains no extensive analysis of an important issue is more vulnerable

24. GARNER, Bryan A. [et al.]. *The Law of Judicial Precedent*. St. Paul, Minn.: Thomson Reuters, 2016. p. 155.

25. O overruling tem lugar quando um precedente perde a sua força vinculante e é substituído por outro. Pode ocorrer tanto no âmbito do tribunal que o fixou, como num tribunal superior. O precedente substituído revela-se incompatível com o novo contexto jurídico e fático identificado pela Corte. O termo não se aplica ao conflito existente entre tribunais de mesma hierarquia ou tribunais integrantes de jurisdições distintas (sobre o tema, vide GARNER, Bryan A. [et al.]. *The Law of Judicial Precedent*. St. Paul, Minn.: Thomson Reuters, 2016. 388-395).

26. O distinguishing é uma técnica utilizada para aferir se o precedente será ou não aplicado a determinado caso. Para tanto, deve-se identificar a sua *ratio decidendi*, a fim de verificar se ela foi formada a partir de fatos idênticos ou distintos daqueles em julgamento. A distinção, contudo, só pode ser realizada em relação aos fatos materialmente relevantes para o julgamento da causa (MARINONI, L. G. Precedentes Obrigatórios. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p.326-327).

27. GARNER, Bryan A. [et al.]. *The Law of Judicial Precedent*. St. Paul, Minn.: Thomson Reuters, 2016. p. 156-157.

28. *State v. Guthrie*, 461 S.E.2d 163, 185 n. 28 (W. Va. 1995).

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

to being overruled than an opinion which demonstrates that the court was aware of conflicting decisions and gave at least some persuasive discussion as to why the old law must be changed.

A doutrina de precedentes ainda distingue aqueles que interpretam e aplicam uma regra preexistente daqueles que instituem uma regra de maneira inaugural²⁹.

Como se disse anteriormente, a aproximação entre os dois grandes sistemas jurídicos atualmente vigentes é também revelada pela crescente utilização de enunciados normativos nos países da *common law*. Consequentemente, os precedentes nesses países também vêm sendo erigidos a partir de uma regra positivada em atos normativos administrativos e legislativos. São eles os ditos *precedentes declaratórios*, em oposição aos *precedentes originais*, os quais constituem de maneira original uma nova regra³⁰. Cada uma dessas categorias de precedentes possui relevância distinta na conformação do direito consuetudinário.

Segundo entendimento das cortes norte-americanas, os precedentes declaratórios merecem mais prestígio que os originais³¹, como revela a decisão proferida pela Suprema Corte de Illinois no caso *Froud v. Celotex Corp. (1983)* da qual se extrai o trecho abaixo reproduzido:

Considerations of stare decisis weigh more heavily in the area of statutory construction than in the latter area because such a departure, as explained in the Union Electric opinion quoted above, amounts to an amendment of the statute itself rather than

29. É conveniente relembrar que, nos sistemas de common law, o direito pode ser criado, de modo originário, pelos juízes. Uma decisão a ser tomada num caso depende das decisões adotadas para casos anteriores e afeta o direito a ser aplicado aos casos futuros.

30. GARNER, Bryan A. [et al.]. *The Law of Judicial Precedent*. St. Paul, Minn.: Thompson Reuters, 2016. p. 333.

31. GARNER, Bryan A. [et al.]. *The Law of Judicial Precedent*. St. Paul, Minn.: Thompson Reuters, 2016. p. 333.

simply a change in the thinking of the judiciary with respect to common law concepts which are properly under its control.³²

O fato de o conteúdo normativo decorrer de atos praticados por diferentes poderes confere maior força ao precedente, pois, nessa hipótese, sua definição não estaria exclusivamente à mercê do Poder Judiciário.

3. OS PRECEDENTES, A LEGALIDADE E AS ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA LEI Nº 13.655/18: UM NOVO PARADIGMA

As breves explanações tecidas até aqui sobre as origens e o funcionamento dos precedentes são fundamentais para a compreensão dos seus efeitos no direito brasileiro.

A distinção entre precedentes declaratórios e originais, estabelecida na *common law*, é, aqui, particularmente relevante, já que os denominados declaratórios representam o ponto de simetria entre a *common law* e a proposta implementada pelo CPC/15.

A Constituição Federal de 1988 consagra o Princípio da Legalidade, assim como o faz a maior parte dos países que adotaram o *civil law*. Além da previsão genérica inserida no art. 5º, inciso II³³, a observância da Legalidade no direito tributário foi reforçada pelo art. 150, I³⁴. A sujeição inexorável da Administração Pública à lei foi ainda repisada pelo art. 37 abaixo reproduzido:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos

32. *Froud v. Celotex Corp.*, 456 N.E.2d 131, 98 Ill. 2d 324 (1983).

33. CF. art. 5, II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

34. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

Como se nota, a ordem constitucional brasileira não admite a construção de um *precedente original*, divorciado de qualquer fundamento legal. Desse modo, os precedentes proferidos pelas Cortes brasileiras podem ser equiparados àqueles *declaratórios* existentes na *common law*. Não obstante a terminologia aparentemente inapropriada (já que todo precedente declaratório é, indubitavelmente, constitutivo), os precedentes, no Brasil, partem sempre de um enunciado positivado. As razões jurídicas do precedente – tanto na *common law* (em detrimento dos precedentes constitutivos), como na *civil law* (única espécie possível de precedente) – são incorporadas ao próprio conteúdo normativo do texto interpretado.

O novo Código de Processo Civil escancara de maneira irretorquível a constatação de que o conteúdo de um precedente é o próprio conteúdo da lei por ele interpretada. Noutros termos, é a norma jurídica³⁵. Dessa observação, exsurtem importantes consequências que atingem todo ordenamento jurídico e condicionam a aplicação da lei conforme o conteúdo a ela atribuído pelas Cortes Superiores.

Segundo o art. 927 do CPC/15³⁶, os juízes e tribunais devem observar: as decisões preferidas pelo Supremo Tribunal

35. A norma jurídica é o juízo hipotético que a percepção do texto provoca no plano do nosso consciente (vide CARVALHO, Paulo de Barros. O direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deonticos. Revista de Direito Tributário, São Paulo, n. 45, jul./set. 1988, p. 35). É o resultado de uma operação mental que acompanha o processo de aplicação do direito no seu progredir de um escalão superior para um inferior (vide KELSEN, Hans. Teoria Pura do direito. Trad. de João Baptista Machado. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987. p. 363). A existência de um enunciado normativo soluciona o problema no plano sintático, deixando em aberto o significado que lhe será conferido pelo intérprete, seja ele “autêntico”, na acepção kelseniana (Poder Judiciário), seja ele um indivíduo na busca de um sentido ao comando analisado.

36. CPC/15. 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

Federal em controle concentrado de constitucionalidade; os enunciados de súmula vinculante; os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; e a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados³⁷.

Apesar do extenso rol de decisões e enunciados com caráter vinculante, a definitividade que caracteriza os precedentes encontra-se presente apenas nos acórdãos proferidos pelo STF e STJ. Noutros termos, todas as decisões referidas pelo art. 927 obrigam os julgadores, mas nem todas são, materialmente, precedentes.

A vinculação de juízes e tribunais regionais e estaduais não será do dispositivo analisado em concreto, mas da *ratio decidendi* contida nos fundamentos das decisões vinculantes.

Os precedentes deverão ser observados por todos os julgadores, como prevê o *caput* do art. 927, do CPC. Sob tal perspectiva, é considerada inválida pelo CPC a decisão que se limitar a invocar precedente sem identificar seus fundamentos determinantes (*ratio decidendi*) nem demonstrar que a eles o caso sob julgamento se ajusta. O mesmo aplica-se à decisão que deixar de seguir o precedente invocado pela parte sem demonstrar a existência de distinção (*distinguished*) no caso em julgamento ou a superação do entendimento (*overruled*).³⁸

A referência feita pelo *caput* do art. 927 aos juízes e tribunais evidentemente não exclui a sujeição da Administração

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.

37. Embora não seja tema que deva ser aqui aprofundado, nem todas as decisões referidas pelo art. 927 do CPC são precedentes, mas todas elas são vinculantes.

38. Conforme art. 489, §1o, V e VI do CPC.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

e dos tribunais administrativos aos precedentes, porque, de um lado, seria ilógico e anacrônico imaginar que os atos produzidos pelos integrantes do Poder Judiciário, responsáveis pelo controle da legalidade dos atos administrativos, estariam sujeitos aos precedentes, mas não estariam os atos administrativos por eles controlados.

De outro lado, isso ocorre porque o precedente corresponde à expressão final da lei (norma). Estando a Administração sujeita à legalidade, não poderá atribuir a um enunciado sentido distinto daquele definido pelo precedente, a menos que identifique uma distinção relevante (*distinguishing*) no caso analisado, pela qual o precedente se revele inadequado. Nesse sentido, o Regimento Interno do Conselho Superior de Recursos Fiscais acertadamente prescreve que

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

[...]

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

[...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105,

de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Alinhada a essa nova sistemática, a 2ª Turma da 4ª Câmara do CARF proferiu interessante decisão na qual seguiu o precedente fixado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 357.950 e acabou por afastar a restrição imposta pelo art. 170 – A, do CTN³⁹. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro fundamentou seu voto na incorporação do sistema de precedentes ao ordenamento brasileiro, como revela o trecho abaixo reproduzido do respectivo acórdão:

15. Percebase, pois, que o advento do art. 170A do CTN ocorreu antes da sedimentação de uma ideia de transubjetivação das lides, ou seja, antes de uma efetiva aproximação da nossa família jurídica ao regime do stare decisis. Acontece que, nos últimos anos, o que se vê no ordenamento jurídico nacional é uma proliferação de alterações legislativas no sentido de tentar promover uma aproximação da Civil Law brasileira ao modelo de precedentes, secularmente sedimentado nas famílias jurídicas adequadas do Common Law.

16. Transpondo quais questões para o âmbito tributário, o que este modelo almeja é que, com o advento de um precedente vinculante veiculado em um processo paradigmático, o contribuinte já tenha a certeza de qual será o resultado da sua específica demanda. Em última análise e no específico nicho tributário o que tal modelo pretende tutelar são os já citados valores de segurança jurídica e livre concorrência. Assim, apesar de aparentemente paradoxal, admitir a validade contenciosística da compensação aqui perpetrada atende os valores jurídicos defendidos pelo próprio art. 170A do CTN. Trata-se, pois, da *ratio ius* prevalecendo sobre a *ratio legis*.

Sem dúvida: a menos que seja realizada uma distinção pelo Tribunal Administrativo (*distinguish*), o precedente, sendo a expressão final da lei, há de ser aplicado.

39. CARF. Acórdão nº 3402-005.025. 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Relator: Diego Diniz Ribeiro. Data da Sessão: 22/03/2018. Data de Publicação: 04/04/2018.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O advento da Lei nº 13.655/18, diploma que alterou a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), também trouxe importantes inovações ao direito brasileiro. Essas modificações não apenas elevaram o nível de segurança jurídica em nosso ordenamento, como reafirmaram o paradigma da norma jurídica (interpretada).

O art. 28⁴⁰ da LINDB, após a alteração acima referida, estabeleceu que o agente público responderá pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou *erro grosseiro*.

Nesse novo contexto normativo, a atribuição de sentido a um enunciado distinto do contido num precedente alegado por um contribuinte – e aplicável ao caso analisado – configura ato ilegal e caracteriza erro grosseiro. A lei a ser aplicada é a lei tal qual definida pelas Cortes Superiores, e não o fruto de convicções pessoais ou institucionais.

A evasão, em seu sentido amplo, é um subterfúgio construído para escapar de uma obrigação reconhecidamente válida no ordenamento jurídico. Seu aspecto axiológico abarca a sonegação tanto do pagamento do tributo pelo contribuinte quanto da aplicação da lei pela autoridade fiscal. Essas condutas, na realidade, configuram as duas faces da mesma moeda que corrói o sistema tributário brasileiro e, por tal motivo, devem receber o mesmo tratamento. A preservação do interesse público é a preservação da Constituição e do império da lei, conforme o fechamento conferido pelos precedentes.

A possibilidade de hipotética alteração de entendimento nas Cortes Superiores não infirma essa conclusão. Fosse assim, nenhuma lei precisaria ser cumprida, pois a mesma poderia ser futuramente alterada pelo legislador ou até por medida provisória. O raciocínio é eminentemente o mesmo.

40. Decreto-lei nº 4.657/42:

Art. 28. O agente público responderá pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018).

Não fosse suficiente, o novo CPC assegura a possibilidade de modulação de efeitos nas hipóteses de superação do precedente (*prospective overruling*)⁴¹.

Nesse aspecto, o art. 24 da LINDB, incluído pela Lei nº 13.655/18, foi além do próprio precedente⁴². Preocupado com a segurança jurídica e com a confiança dos contribuintes nos significados atribuídos às regras tributárias, o legislador estabeleceu que a revisão, nas esferas administrativas ou judicial, dos atos praticados pelos contribuintes deve levar em consideração as *orientações gerais da época*, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, seja o ato declarado inválido.

O dispositivo acima referido coíbe a desconstituição de situações jurídicas já consolidadas quando houver posterior alteração de orientação jurisprudencial ou administrativa, de modo a privilegiar a confiança dos cidadãos depositada na interpretação dominante à época da constituição dos atos jurídicos.

O parágrafo único do art. 24 esclarece que a proteção se aplica aos casos em que havia *jurisprudência judicial ou administrativa majoritária*, que legitimasse o ato praticado pelos contribuintes. Da mesma forma, quando a conduta do contribuinte estivesse tutelada por práticas administrativas reiteradas e de amplo conhecimento público.

41. CPC, 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.

42. Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018).

Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. (Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018).

Se a jurisprudência dominante deve ser respeitada pela Administração Fazendária, com muito mais razão devem serem respeitados os precedentes, que são a expressão final da lei conferida Cortes Superiores.

4. CONCLUSÃO

A incerteza decorrente das diferentes compreensões sobre o conteúdo das regras tributárias e a falta de submissão ao contorno a elas atribuído pelas Cortes Superiores são responsáveis pelo quadro de insegurança constatado trinta anos após a promulgação da Constituição de 1988.

Nesse contexto, a introdução dos precedentes no direito brasileiro e os avanços engendrados pela Lei nº 13.655/18 representam um novo marco em nosso sistema tributário. Se bem compreendido e aplicado, esse novo paradigma permitirá que o desintegrado sistema interpretativo até então vigente seja finalmente superado por um sistema vocacionado à unicidade de significados. Isso fará com que o sistema tributário brasileiro, na sua dimensão pragmática, ingresse num nível superior de segurança jurídica.

Além de elemento indissociável da ideia de Estado de Direito, a segurança jurídica também configura pressuposto para o desenvolvimento econômico do país e para o próprio crescimento da arrecadação. Somente em uma conjuntura juridicamente estável, previsível, dotada de regras claras, coerentes e eficazes, os agentes econômicos poderão avaliar os riscos de seus empreendimentos e projetos de vida, cientes dos limites da intervenção do Estado em suas atividades.

Mais do que o estudo de tal cenário normativo, a cristalização desse novo patamar de segurança jurídica exigirá dos aplicadores e julgadores virtudes humanas como a altivez, a empatia e a humildade. Sem elas, não superaremos as ilhas interpretativas que hoje alimentam o pantanoso sistema tributário brasileiro.

BIBLIOGRAFIA

AUSTIN, John. *Lectures on jurisprudence or the philosophy of positive law*. Vol. II. 4ª edição, revisada e editada. Londres: John Murray, 1873.

CARVALHO, Paulo de Barros. O direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deônticos. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 45, jul./set. 1988.

GARNER, Bryan A. [et al.]. *The Law of Judicial Precedent*. St. Paul, Minn.: Thompson Reuters, 2016.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do direito*. Trad. de João Baptista Machado. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. *Processo e julgamento judicial no paradigma juspositivista tardio: breves ensaios sobre a hermenêutica dos fatos na resolução de demandas jurídicas*. Fortaleza: Imprece, 2015.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. 5º ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

MITIDIERO, Daniel. *Precedentes: da persuasão à vinculação*. 2ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1974.

NOVOA, César García, 2000, NOVOA, César García. *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000.

PANDOLFO, Rafael. Revoguem a Legalidade Tributária: A sonegação e a legalidade-ameaça formam as duas faces da mesma perversa moeda. *Jota*. 10 out. 2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/revoguem-a-legalidade-tributaria-10102017>>. Acesso em: 11/07/2018.

30 ANOS DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL
E O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

POUND, Roscoe. “What of Stare Decisis?”. *Fordham Law Review*, nº 1, vol. X. 1941.

SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual do Direito Fiscal*. Coimbra: Ed. Coimbra, 2007.

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro. *Revista eletrônica sobre a reforma do Estado*, n.21, março/abril 2010, Salvador/BA.

SMITH, Adam. *Investigación sobre la naturaleza y causas de La riqueza de las naciones*. Trad. ao espanhol de Gabriel Franco. 2. ed., 9. reimpressão. México: Fondo de Cultura Económica, 1997.

STARGER, Colin, The Dialectic of Stare Decisis Doctrine, In: PETERS, Christopher J. (editor). *Precedent in the United States Supreme Court*. Ius gentium: comparative perspectives on law and justice. Volume 33. Dordrecht: Springer Netherlands, 2013.