

ADSTRIÇÃO, SUPERAÇÃO E DISTINÇÃO DOS PRECEDENTES NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Diógenes Teófilo de Jesus¹

Sumário: Introdução 1. O Poder tributário no Estado Constitucional e suas funções: 1.1 O Estado Constitucional e a tributação; 1.2 Funções típicas e atípicas. 2. Controle processual da incidência tributária: 2.1 Formação dos Precedentes; 2.2 Interpretação e aplicação dos Precedentes; 2.3 Precedentes vinculantes e não vinculantes. 3. Polêmica e estabilização: 3.1 Controvérsias e lacunas no Direito Tributário: 3.1.1 Mutação; 3.1.2 Evolução; 3.1.3 Superação; 3.1.4. Distinção; 3.2 Adstrição. Conclusão

INTRODUÇÃO

O XVIII Congresso Nacional de Estudos Tributários, promovido pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET fixou o tema central: “meio século de tradição”. Sob essa perspectiva, podem-se destacar três referências, as quais conjugadas, se prestaram a critério para eleição do tema do artigo: identidade, alteração e tempo.

1. Doutorando em Direito Tributário, PUC/SP. Mestre em Direito Tributário, PUC/SP. Especialista em Direito Tributário, IBET. Professor dos cursos de Extensão e Pós-Graduação do IBET. Advogado, em São Paulo.

Segundo a perspectiva aristotélica, os objetos são identificados a partir de atributos (substância e acidentes) e das regras lógicas da identidade, não contradição e terceiro excluído. A postura constituiu uma importante alternativa às linhas retóricas e pré-nominalistas, na antiguidade, e teve por finalidade a construção de uma modalidade de conhecimento sistematizado, origem das ciências.

O efeito redutor que a lógica opera sobre as proposições, dadas ao conhecimento, contribui para a compreensão da complexidade, ao democratizar as premissas, os motivos e admitir a discussão dos argumentos de modo amarrado e consistente. Esse parâmetro analítico, ao depois, permite ao intérprete percorrer o fluxo de geração de sentido, de ordem a produzir uma síntese intersubjetiva, apta à constituição de uma linguagem-realidade apropriada por uma comunidade.

O cinquentenário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET representa a energia centrípeta desencadeada pelo magistério do Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho, titular e emérito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC e da Universidade de São Paulo – USP, que ao logo de meio século tem produzido a aplicação de uma importante metodologia responsável por plasmar gerações de juristas, por todo o país, e por influenciar os atos de produção normativa: o Constructivismo Lógico-Semântico.

A novidade sempre presente que o método traduz é a idoneidade e suficiência de meios para compreender a realidade, interpretá-la e com ela interagir. Como postura científica, sempre esteve aberta ao diálogo, à interdisciplinariedade, à intertextualidade e às demandas da experiência, as quais acresceram em variedade a composição das proposições jurídicas operacionais e científicas, no curso da história.

Essa complexificação da realidade do Direito e no Direito é objeto da investigação da Efetividade. Daí decorrendo a preocupação com a Teoria da Norma Tributária e a Fenomenologia da Incidência.

A obrigação tributária é originada com a produção de uma linguagem indicativa dos elementos da Regra-Matriz de Incidência Tributária, colhidos a partir da experiência, por meio da linguagem competente e com base na prova. Trata-se do lançamento, cujo fundamento repousa no art. 142, do Código Tributário Nacional. O expediente se dá em ordem de atender o preceito segundo o qual o tributo é “cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, consoante o art. 3º, do mesmo documento normativo.

Sob influxo do princípio democrático, os atos-norma são passíveis de revisão: seja em função da autotutela, conforme o art. 149, do CTN e Súmula 633, do Superior Tribunal de Justiça e Súmula 473, do Supremo Tribunal Federal; seja mediante provocação do sujeito passivo perante a administração tributária, por meio das impugnações e recursos, ou o poder judiciário através das tutelas antiexacionais, quando não, através do controle abstrato de constitucionalidade.

Diante do quadrante de fenômenos, surge o interesse em investigar, no âmbito do processo administrativo tributário, o campo de discussão relativo à adstrição, superação, distinção dos precedentes. A questão se dá em prestígio ao temário do Congresso, que respeita às “polêmicas atuais no CARF”.

Em filosofia, polêmica significa a defesa de posturas de pensamento frente a perspectivas dogmáticas ou adversariais. Muito embora tenha sido uma prática comum por toda a história do pensamento, Kant foi o responsável por sua definição. A Ciência Jurídica e a aplicação do direito são movidos por polêmicas. Dentre essas, destacam-se ontológicas, as epistemológicas, as finalísticas, as éticas e as estéticas.

Importante polêmica ética – daí falar em ética dos precedentes – é aquele que refere a questões como a adstrição ao precedente e à alterabilidade deste, no tempo, sem prejuízo aos destinatários imediatos e mediatos, notadamente, no contexto em que o impacto econômico de uma decisão percuta em termos concorrenciais e sociais, induzindo comportamentos e

afirmando valores. Isso, porque a decisão volta-se ao futuro, tendo por objeto uma situação do passado, impondo-se em um presente submetido à inexorabilidade das contingências, as quais também integram do processo de construção do direito enunciado e do direito efetivado.

Pretende-se, a partir dos referidos suportes metodológicos, identificar as condicionantes da adstrição aos precedentes, nos atos de controle da incidência da norma tributária, pelos tribunais administrativos.

1. O PODER TRIBUTÁRIO NO ESTADO CONSTITUCIONAL E SUAS FUNÇÕES

O tema dos precedentes está vinculado à necessidade de Segurança Jurídica, que empresta nome ao homônimo Princípio. Com base naquela e a partir desse, os sujeitos de direito se comportam, de sorte a que se mantenham longe dos tribunais ou a que, a eles chegando, disponham de previsibilidade do conteúdo das decisões, com a chance de conformar sua conduta ou, ao menos, provisionar os efeitos projetados pelas possíveis perdas.

Tal conteúdo está submetido ao escrutínio e controle públicos, que para João Maurício Adeodato,² decorrem do constrangimento imposto ao enunciador para a observância das regras gramaticais e ao repertório, esse, composto por significados e aplicações persuasivos.

O primeiro item é dedicado à função de decidir, premissa para a razão (persuasiva ou vinculativa) de decidir.

1.1 O estado constitucional e a tributação

A tributação é parte de um poder que é uno, indivisível e indelegável, cujas funções são repartidas segundo uma ordem de preponderância e sob a imagem e arranjo de *check and balances*. Mas, nem sempre foi assim.

2. ADEODATO. João Maurício. Norma jurídica como expressão simbólica. Revista Jurídica Luso Brasileira, nº 2 (2017), p. 258.

Na origem, o exercício da tributação constituía a resposta a um poder de império, de dominação, desprovido de qualquer limite. O critério do qual se servia o soberano para exigir o que, ao tempo representava o tributo, era a necessidade frente às guerras e a escassez de suprimento para abastecer os súditos, quando não, aqueles motivos, nem sempre públicos e escrutináveis.

Com o advento da Teoria da Constituição, o exercício da tributação tornou-se limitado; e, então, materializado, não mais pela opção unilateral de um soberano, mas objeto do concerto de vontades dos representantes da sociedade, mesmo que, ainda, de modo incipiente. Pois, vários são os gargalos e déficits de representatividade, até os tempos presentes.

Neste estado de coisas, liberal, as funções típicas legislativa, executiva e judiciária eram pensadas como realidades estanques, a exemplo imagem do juiz *bouche de la loi*, criado pela *escola da exegese*, fruto da Revolução Francesa, restrito à reprodução daquilo que teria sido a vontade geral, nisso incluindo, a tributação.

O porvir das Primeira e Segunda Guerras Mundiais, notadamente, o Tribunal de Nuremberg, provocou a revisão dessas perspectivas, uma vez que a legalidade – manifestada pelo exercício regular do direito e subordinação hierárquica – se prestou a fundamentar juridicamente às questionáveis práticas perpetradas pelos regimes políticos populistas-totalitários.

A partir de então, descortinou-se uma perspectiva diversa sobre o Direito, inaugurando-se uma era de criação de novos direitos, suas garantias materiais e processuais, quais culminaram com sua constitucionalização.

Nesse estado de coisas, o texto da Lei Maior passara a contemplar, além da estrutura orgânica do Estado, os direitos civis e sociais, circunscrevendo uma nova disposição do poder.

Em “Adeus, Montesquieu”, Bruce Ackerman pondera que o surgimento de novas formas institucionais – em nível global

– influíram para que os limites entre as funções, simplesmente designadas por *três poderes*,³ fosse cada vez mais tênue.

Eis o especial contexto em que desejamos situar o leitor, ao tratar sobre as decisões administrativas e sua relação com paradigmas administrativos e judiciários, pois dele não escapa a tributação no Estado Constitucional que, para Paul Kirchhof,⁴ deve ser: i. moderada e isonômica; ii. simples e compreensível; iii. incontornável; iv. não-confiscatória; e, v. que os condigam com a liberdade. O processo administrativo é meio para a efetivação desses valores.

1.2 Funções típicas e atípicas

Segundo as clássicas lições de Montesquieu, as funções típicas Executivas referem à administração do estado, execução das leis e prestação dos serviços públicos; ao Legislativo cumpre a produção dos documentos normativos legais e a fiscalização das atribuições executivas; toca, por fim, ao Judiciário a atribuição de julgamento e resolução das disputas.

A ideia sobre as funções atípicas aduz que, as primeiras não excluem competências secundárias, desde que respeitados os limites do sistema de freios e contrapesos e, mesmo, como uma exigência deste. É o caso da realização dos concursos públicos e atos de contratação e realização de despesa encampados pelo Judiciário; julgamento do Presidente de República e fiscalização do judiciário, que compete ao Legislativo; e, à produção de Decretos Autônomos e julgamentos administrativos, atribuídos ao Executivo.

Essa perspectiva não chega a romper com o postulado de Montesquieu, muito embora a definição clássica e etimológica de jurisdição a restrinja ao Poder Judiciário, não se poderia ignorar

3. ACKERMAN, Bruce. Adeus, Montesquieu. Revista de Direito Administrativo, Belo Horizonte, v. 265, jan./abr. 2014, p. 14.

4. KIRCHHOF, Paul. Tributação no estado constitucional. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p.119.

– conforme teorizado, primeiramente, na França – a existência de uma Jurisdição Administrativa. Segundo esta perspectiva, o direito é pronunciado por cada ente credenciado pelo sistema, dotado de competência, para o ato de aplicação da lei.

Se, por um lado, se reconhece que a atipia funcional doura de novas atribuições as funções típicas do Estado; por um outro, é prenunciada uma aproximação, segundo enuncia Ackerman, em virtude do que convém cogitar da apropriação de atributos próprios a uma função por outra; e, esse convívio sucederá, não sem importantes debates, como o que, aqui, se inicia.

O contexto delineado vocaciona tensionar o chamado “princípio da ‘separação’ dos poderes” e a efetividade do direito aplicado pelas autoridades credenciadas.

Desse modo, se induz que assuntos como aplicação dos princípios e institutos constitucionais e a observância dos precedentes judiciais, passam a ser apropriados pelo contencioso administrativo; e, os dados produzidos nesta instância, passam a comunicar motivos para os pronunciamentos dos órgãos judiciais.

A título de exemplo, representa um paradoxo a circunstância segundo a qual o órgão julgador administrativo vigia, seletivamente, pelo devido processo, enquanto ignora a confiscatoriedade das multas. A perspectiva contemporânea de jurisdição informa que o direito é aplicado em sua totalidade, sem restrições. Ao encontro dela, tem-se a possibilidade da aplicação do princípio da consunção – originário do Direito Penal – às multas tributárias, entre nós, exitosamente teorizada pelo eminente professor Galderise Teles.⁵

Na busca da efetividade, entre funções típicas e a atipia, não é dado conservar a apatia materializada pela indiferença do Estado – por quaisquer dos seus órgãos – às vicejantes

5. TELES, Galderise Fernandes. A Aplicação da Consunção no Processo Administrativo Tributário. In: Priscila de Souza; Paulo de Barros Carvalho. (Org.). 30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro. 1ed. SÃO PAULO: NOESIS, 2018, v. 1, p. 489-506.

demandas da sociedade, razão pela qual sobrevieram as noções normativas dúcteis (Zagrebelsky), dirigentes (Canotilho), aberta (Hesse) e decorrente de um processo público (Harbele).

2. CONTROLE PROCESSUAL DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Como sabemos, Pontes de Miranda tomou por empréstimo da ciência física, a palavra “incidência”, por meio dela definindo a circunstância de irradiação dos efeitos jurídicos. Entre nós, o principal teórico da tese foi Alfredo Augusto Becker, para quem a incidência é automática e infalível, impondo a observância da regra da tributação quando da alteração do mundo fenomênico, mesmo sem a linguagem competente.

Essa perspectiva influenciou gerações de tributaristas, os quais foram levados a interpretar os §1º, do art. 113 e o art. 139, do Código Tributário Nacional, concebendo a existência de uma obrigação desprovida de crédito, isto é, dever jurídico de prestar, desprovido de conteúdo prestacional, este, de seu turno, que adviria com o lançamento tributário. Nessa linha de ideias, a obrigação está para o evento, como o crédito está para o lançamento.

O desenvolvimento do tema da fenomenologia da incidência por Paulo de Barros Carvalho, promoveu uma guinada em relação a tais concepções, representando o trânsito desde a filosofia da consciência, para a filosofia da linguagem.

Para o mestre paulista, de reconhecidas raízes pernambucanas – diga-se –, o direito é manifestação semiótico-simbólica, desdobrado na dinâmica da comunicação, cuja ênfase no receptor determina – desde as bases – a função linguística conativa e, de seguida, a estrutura lógica deôntica, essa, imamente a todas as classes de normas: homogeneidade sintática.

A partir daí, constata-se que “o cerco inapelável da linguagem”, em Gabriel Ivo, é contingência do processo de enunciação, que demarca a produção de enunciados jurídico-prescritivos pelas autoridades competentes, mediante o procedimento específico irrompido pelo ato de vontade/iniciativa – fatores, todos, dispostos segundo a lei.

A grande notabilidade desse pensamento foi o resgate da importante ciência lógica e, adiante, a alteração paradigmática, segundo a qual as realidades precisam ajustar-se à lógica e, não o contrário. Agora, *cum granu salis*, longe de constituir o “Logicismo”, refutado, que foi, pelo Prof. Lourival Vilanova, expoente da Escola do Recife.

Desse modo, como registra Clarice von Oertzen de Araújo,⁶ incidência confunde-se com aplicação, as quais se dão no ciclo de positivação.

Agora, se se imprescinde da linguagem para a construção da realidade no direito e, esta, sucede através da incessante produção de linguagens, consoante a sobredita enunciação, observa-se que a incidência tributária – pelo sistema de freios e contrapesos – é controlada desde a sua expressão mais abstrata até ultimar-se na implantação de valores no mundo, com a construção da relação obrigacional.

Precisamente aqui, do ponto de vista lógico, identificam-se incidência e processo abstraindo, portanto, a concepção prática (não pragmática) de pretensão resistida, pois o processo é condição lógico-jurídica para a construção intersubjetiva da realidade.

Em matéria tributária, sabemos, o contencioso não necessariamente é informado pela adversidade, a exemplo da consulta fiscal e o pedido de compensação, nos termos do §1º, do art. 161 e 170, do CTN, respectivamente.

2.1 FORMAÇÃO DOS PRECEDENTES

A historicidade do direito pode ser analisada à luz do modelo interpretativo⁷ do Prof. Paulo de Barros Carvalho, em três níveis: em primeiro lugar, no repertório, no horizonte de

6. ARAÚJO, Clarice von Oertzen, Incidência jurídica: teoria e crítica. São Paulo: Noeses, 2011, p. 188.

7. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fenomenologia da incidência. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 126.

linguagem do intérprete; em segundo lugar, na “porosidade” da linguagem (João Maurício Adeodato); em terceiro lugar, nas relações de coordenação e subordinação estabelecidas entre as proposições, em seu particular domínio.

Como sabemos, a preocupação com os precedentes, no Brasil, é recente. Enquanto instituto jurídico, trata-se de realidade própria dos sistemas consuetudinários, reportando à *common law*. Assim, não é de se estranhar a disparidade quantitativa e qualitativa da produção e da posição dos teóricos e aplicadores submetidos os distintos regimes jurídicos.

Duas importantes referências, nesse sentido, são: Jeremy Bentham e Benjamin Nathan Cardozo.

Jeremy Bentham expõe uma perspectiva dual, segundo a qual, contrapõe-se utilidade geral e particular: àquele reporta o padrão de adesão (eficácia social); em relação ao último, haveria a representação de um risco, pois a força do precedente poderia afastar o direito da sua conformação original (eficácia técnica). Dele é a enfática expressão, segundo a qual “o direito consuetudinário é uma ficção do começo ao fim”.⁸

Benjamin Nathan Cardozo apresenta uma teoria, ao menos em nível metodológico, da decisão. Para ele,

Atrás dos precedentes estão as concepções jurídicas básicas, que são os postulados do raciocínio judicial, e mais atrás estão os hábitos de vida, as instituições da sociedade, nas quais essas concepções têm origem e que, por um processo de interação, elas modificaram por sua vez.⁹

Desse modo, “o direito consuetudinário não trabalha a partir de verdades preestabelecidas de validade universal e inflexível para conclusões delas derivadas dedutivamente. Seu

8. MORRIS, Clarence (Org.). Os grandes pensadores do direito: leituras escolhidas em direito. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 284.

9. MORRIS, Clarence (Org.). Os grandes pensadores do direito: leituras escolhidas em direito. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 525.

método é indutivo, e tira suas generalizações de proposições particulares.”¹⁰ Segundo esse ditame, a missão do juiz é a de investigar a proximidade entre as tonalidades do caso e às dos precedentes, tendo em vista a justiça que deve ser efetivada, no caso concreto. Entre nós, duas questões delicadas se apresentam: controle abstrato de normas, diante da ausência de concretude; e o valor de justiça frente a fragmentariedade ética, a qual demandaria aproximações entre ética, moral, direito e estética, adjunção complexa para muitos setores metodológicos.

O que importa é identificar o precedente e investigar sua persuasividade ou vinculatividade.

No modelo consuetudinário, próprio do *common law* a experiência jurídica é aferida pela especificidade, pela reiteração e pela cultura.

Primeiramente, cumpre recordar que, em um sistema como esse, a investigação não começa com a evocação da lei, do princípio ou do instituto jurídico; ao revés, inicia pelo caso, por seus limites e particularidades. O caso, submetido à interpretação prática, ainda embebido de propósito e tons de diversidade, em suas contingências, ofertará ao órgão julgador os dados, a partir dos quais produzirá a síntese necessária à redução da complexidade e à produção de um juízo.

Desse modo, a investigação não começa pela Constituição, pelos precedentes paradigmáticos, “do alto”; ao revés, instala-se “de baixo”, em virtude do que são produzidas as hipóteses de julgamento (improcedência liminar do pedido, ausência de condições da ação, falta de justa causa à ação penal, etc.). Superadas essas hipóteses, de primeira ordem (crenças), são testadas outras, de segunda ordem, dedicadas à perscrutação dos fatos e à investigação do direito (nascente).

As hipóteses de segunda ordem bifurcam-se: contemplam a “força normativa” do fato, isto é, sua aptidão para instar efeitos jurídicos (eficácia jurídica); e, as hipóteses de decisão

10. Idem.

(procedência ou improcedência do pedido, perda de objeto e os modos de efetivação das decisões, frente o poder geral de efetividade calcado no art. 139, do Código de Processo Civil.

Neste momento, a memória do julgador é ativada e a sua experiência pessoal (repertório/horizonte da linguagem) é acionada, naquele movimento, por Aristóteles denominado *convertio ad phantasmata*. Nasce a dúvida face o originário estado de crença.

Ao depois, a experiência coletiva (direito positivo e Ciência do Direito) é acionada, consultam-se as leis, as resoluções, as instruções normativas, portarias, a literatura jurídica, a partir da qual são pinçados elementos pertinentes e deduzidos ao caso, em exame. Aqui, o julgador procede ao teste das hipóteses desencadeadas pelo estado duvidoso, frente à experiência pessoal e coletiva, vindo ao cabo, a produção de uma síntese apta a ser induzida, afirmando que dentre as hipóteses possíveis, aquela que resistiu aos testes é a que deve ser aplicada. Eis um novo hábito de pensamento: uma decisão.

Essa decisão, sob essa perspectiva, é fruto da variação da interpretação sobre uma expectativa normativa. Por meio do teste e confronto dos argumentos, esses serão selecionados de ordem a compor um paradigma capaz de influenciar e vincular.¹¹

Parece-nos que dois são os importantes desafios impostos ao direito codificado: contemplar a complexidade dos casos e os limites textuais, semânticos e experienciais. A questão põe em discussão as perspectivas estática e dinâmica do ordenamento.

Considerando, então, o direito de petição e a inafastabilidade da jurisdição, a vedação à negativa de prestação administrativa e judicial - *non liquet* – o julgador se vê constrangido à produção de um pronunciamento desafiando a legalidade pública e privada, segundo as quais, respectivamente, “o que

11. A ideia foi desenvolvida com detalhes em JESUS, Diógenes Teófilo de. A evolução no direito e a tributação dos bens digitais. 2019. 197 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019.

não está permitido, proibido está”; e “o que não é proibido, é, automaticamente, permitido.

A decisão, nesse sentido, deve retratar a realidade a partir dos elementos selecionados, como a uma face de um polígono e, produzir, constituir, criar, a solução aplicável. Daí, percebe-se que o silogismo categórico de forma típica, aristotélico, qual representa que a conclusão decorre do confronto entre premissas, é operado com base em possibilidades, não em um juízo matemático, físico, mecânico ou dedutivo.

A reiteração supõe um corte longitudinal na história, a observação da múltipla ocorrência de um gesto, que para Robson Maia Lins designa a tríade: movimento, ação e conduta, à luz da semiótica, de matriz linguística, reportando-se a suporte físico, significado e significação.¹²

Nesse sentido, a ideia de reiteração interessante tanto ao Direito Tributário Sancionador, quanto à Teoria dos Precedentes reporta a quatro requisitos, segundo aponta o mestre potiguar:

[i]ndividualização (mesmo sujeito), pluralidade (ou de movimentos, ou de condutas), sucessividade (que intervalo mínimo e máximo deve ser considerado para que se possa dizer que uma sucedeu a outra) e semelhança (que normas gerais e abstratas devem servir de base para o juízo de similitude das condutas).¹³

Desse modo, arremata o mestre a necessidade de uma norma procedimental de ordem a que sejam conhecidos os parâmetros materiais e espaço-temporais pelos quais possível intuir a pluralidade do movimento.

Tomando por empréstimo as lições do Direito Penal, a reiteração pode ser genérica ou específica. Genérica se a ação não guarda necessária relação com o fato antecedente; específica, presente similitude entre caso antecedente e caso sob exame.

12. LINS, Robson Maia. Notas sobre a Reiteração e as Normas Jurídicas Tributárias Sancionatórias. In: Priscila de Souza. (Org.). VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários. 1ed. São Paulo: Noeses, 2011, v. 1, p. 978

13. Idem. p. 994.

Conforme examinado, para que exista reiteração, há a necessidade da fixação de parâmetros, sem os quais, em direito, está presente a surpresa.

Em termos de precedentes, apresenta-se fundamental – segundo as perspectivas histórica e semiótica – que haja a construção de um hábito de pensamento, designativo de uma cultura, resultante da observância do caso para a decisão de casos semelhantes e diversos.

Parece-nos que a grande distinção entre os sistemas brasileiro e anglo-americano, no tocante aos precedentes, refere à inobservância do dado temporal e do parâmetro de reiteração, isto é, à carência de cultura. Não raro, a ruptura surpreende o jurisdicionado, comunicando a sensação de insegurança.

Algumas distinções, nesse sentido são relevantes.

Os precedentes são induzidos, não deduzidos. Com isso, referimos que a influência se dá “de baixo para cima”, a partir do juízo singular munindo de dados da cultura e experiência jurídicas os demais órgãos: *ratio decidendi*. Não raro, em modelos de *common law*, as decisões principiam com a exposição de um fluxo histórico, que contempla a sucessão de casos apreciados pelos juízes singulares com eixo central nas sobreditas razões.

Os precedentes defluem de uma construção histórica. Isso refere a um lapso temporal suficiente a que o posicionamento obtenha adesão dos membros da comunidade de decisores – *stare decisis* vertical – e a que os jurisdicionados disponham de modo a que existe uma gradual consciência da orientação, o que redunde em previsibilidade: *stare decisis* horizontal.¹⁴¹⁵

14. CAMILLOTTI, José Renato. Precedentes judiciais em matéria tributária no STF: pragmática da aplicação das súmulas vinculantes e os critérios de verificação para aplicação e distinção (*distinguishing*). São Paulo: Noeses, 2018, p. 97.

15. Por *stare decisis*, se refere à teoria segundo a qual a observância dos precedentes é obrigatória. NOGUEIRA, Cláudia Albagli. O novo código de processo civil e o sistema de precedentes judiciais: pensando um paradigma discursivo da decisão judicial. Revista Brasileira de Direito Processual, Belo Horizonte, v. 22, n. 88, out/dez. 2014, p. 199.

Os precedentes cobram dos julgadores um ônus de fundamentação diferenciado, consubstanciado no dever de expressar, com máxima objetividade, as posições sobre cada argumento suscitado, a transparência em relação aos motivos e quanto à alteração da orientação do entendimento.

A experiência brasileira, entretanto, ao passo em que demonstra empenho, expõe posturas, ainda adversas à referida cultura. É costumeiro defrontar com precedentes que ignoram os precedentes emanados dos juízos singulares ou originários, impondo-se “de cima para baixo”, convertendo os tribunais em meras instâncias de passagem e reduzindo a importância dos juízos singulares, quando muitos destes estão em posição privilegiadas em relação à proximidade dos contornos fáticos.

Em razão da ausência de uma norma procedimental, conforme alude Robson Maia Lins, são tidos por precedentes posições que não tiveram tempo de amadurecer e de consolidar orientação (juristendência), consubstanciando, assim um hábito de pensamento capaz de suscitar observância e que seja previsível, respectivamente aos aplicadores do direito e, sobretudo, às partes.

Por fim, anota-se que ainda existem zonas penumbráticas decorrentes: da ausência de uniformidade sintática, mediante a aplicação de termos dotados de elevados graus de vagueza e ambiguidade; carência de uniformidade semântica, ao variar de modo impreciso entre conotações e denotação; lacuna pragmática, de modo que os casos não são situados em meio ao sistema.

Essas realidades dificultam a acertibilidade na coleta e no tratamento de dados, culminando com a aplicação seletiva de precedentes.

2.2 Interpretação e aplicação dos precedentes

Duas perspectivas tradicionais indicam que a interpretação: decorre de um processo de classificação das ideias aos arquétipos (tipos essenciais); e, da aplicação de um método

plurifásico, consubstanciado na submissão da ideia aos critérios gramatical, sistemático, histórico, teleológico e sociológico.

Uma cultura de precedentes exige dos aplicadores uma dedicação adicional, na faina de absorver a complexidade do novo contexto, uma vez que verbete final no qual se resume a tese guarda um necessário vínculo com os argumentos constitutivos da razão de decidir.

Sim, é verdade que tais razões não fazem coisa julgada, com base no art. 504, I, do CPC. Essa realidade, ao revés, não confere menor importância a tais fundamentos, pois informam o juízo de adequação entre caso, em exame, e o pretendido julgado paradigma.

Em outro sentido, os fatos também não fazem coisa julgada (art. 504, II, do CPC). Entretanto, eles passam a ser determinantes para fins de distinção entre caso invocado e caso em julgamento.

Conforme observamos, é laboriosa a migração de um sistema para outro ou, como querem alguns, a apropriação da melhor porção do sistema estrangeiro. Sim, porque uma cultura de precedentes exige tempo, documentação e ética específicos.

Pois bem, mas o problema concerne à adstrição, distinção e superação e isso é determinante para o equilíbrio das instituições e das pretensões.

Os precedentes são lidos à luz do quadrante fático original e da comparação entre este e os demais casos que, com ele, conformaram a experiência, cujos elementos mostram-se idôneos a disposição das circunstâncias alcançadas pela força do paradigma.

Os precedentes também são lidos à luz das razões de decidir comuns aos casos que, conjugados, culminaram com a edição do julgado modelar.

Tais fatores são extremamente relevantes para o debate lúcido do tema quer no plano da Ciência, quer naquele outro, da aplicação, sobretudo face ao quadro sancionatório que pode ser estabelecido com a inobservância de um precedente vinculante.

2.3 Precedentes vinculantes e persuasivos

Desde a argumentação sofisticada, se convive com as referências aos atributos do orador (ethos), do discurso (logos) e aos efeitos gerados sobre a platéia (páthos). Em relação a cada um desses, existem figuras de linguagem e argumentos, que consubstanciam as estratégias discursivas, estudadas pela Retórica.

O estreito vínculo entre precedentes e retórica reporta, nitidamente, aos argumentos a *simili* e *ab auctoritatem*. No primeiro caso, se induz a semelhança e, no segundo, a observância calcada no aspecto reverencial.

O artigo 926, do CPC dispõe que “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”. A questão que se põe é a seguinte: como observar o enunciado do art. 926 e, ao mesmo tempo, não engessar o fluxo inexorável das complexidades e a efetividade dos fins do direito?

Aqui, cabe fustigar se o tribunal está vinculado às próprias decisões, isto é, se não pode alterá-las e, ainda, em que medida interagem instâncias administrativa e judicial diante da apreciação de precedentes hetero-cráticos (oriundos de outro poder).

Há duas classes de precedentes: os persuasivos e os vinculantes.

Os exemplos de precedentes vinculantes são aqueles enunciados nos incisos do art. 332,¹⁶ e 927,¹⁷ do CPC. Como o

16. Art. 332. Nas causas que dispensem a fase instrutória, o juiz, independentemente da citação do réu, julgará liminarmente improcedente o pedido que contrariar:

I - enunciado de súmula do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça;

II - acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos;

III - entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência;

IV - enunciado de súmula de tribunal de justiça sobre direito local.

17. 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;

sabemos? Responde-se: por seus efeitos. Veja-se, pela autoridade conferida a que se proceda à improcedência liminar do pedido e ao dever positivo de observância, por parte do magistrado. Ainda, por via reflexa, contida nos incisos I e III, do §3º, do art. 1.035, do CPC, a decisão do STF, em repercussão geral.

Para a instância administrativa, esses elementos tem repercussões decorrentes da aplicação supletiva do CPC; no entanto, em efeito reverso, existe uma cláusula de exceção à remessa necessária, quando a decisão estiver calcada em manifestação, parecer ou súmula administrativa. É o enunciado do inciso III, do §4º, do art. 496.

Nesse último aspecto, interessante especificar o que significa o verbete manifestação, isto é, se ele abarca as decisões administrativas paradigmáticas ou um conjunto de decisões, aptas a insinuar uma tendência de julgamento? A questão é digna de um estudo particular.

Por hora, fiquemos com a constatação de que, por exclusão, aquelas decisões que não são enunciadas paradigmáticas, são as persuasivas. Fica, no entanto, o registro que, ao falar sobre os parâmetros vinculantes, não se está a falar tão somente em súmula vinculante do STF, decisões em controle de constitucionalidade, oriundas de Incidente de resolução de demandas repetitivas; para determinados fins, a súmula do tribunal local também se mostra vinculante, conforme visto.

Aqui, obtemperamos por observar o conceito de vinculação, em razão dos potenciais efeitos decorrentes da observância/inobservância dos precedentes.

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.

3. POLÊMICA E ESTABILIZAÇÃO

A pretensão de estabilização das expectativas normativas não torna o sistema de administração da justiça – judicial ou administrativa – conforme Ackerman, imune à criatividade materializada pelas divergências.

O Manual de exame de admissibilidade de recurso especial¹⁸, produzido pelo CARF ostenta importantes orientações, notadamente, quanto aos paradigmas anacrônicos, situações fáticas diversas das retratadas e, ainda, aquelas que tem por objeto a incidência tributária diversa.

Entretanto, pondera-se que talvez a especificação, ao passo em que se mostra suficiente do ponto de vista estático-estrutural; na óptica dinâmico-funcional, parta da premissa de que o sistema legal é completo, autopoietico; ao invés de completável e semanticamente aberto, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho.

Aqui, surge o desafio de observar o direito para além da fotografia, associando-nos à performance da sétima arte, pois a inexorabilidade do tempo, a variabilidade dos casos, impossibilidade de constrangimento absoluto à consciência do julgador e ausência de uniformidade do sentido de fim ético/estético do direito, encaminham o investigador para uma perspectiva cada vez mais complexa.

Desse modo, cumpre examinar o repertório produzido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, acerca das polêmicas sempre atuais do distinguish, do overruling, da mutação, da evolução e da adstrição para, ao depois, produzir uma síntese.

18. Brasil. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Manual de Exame de Admissibilidade de Recursos Especial: Orientações gerais para a elaboração de despachos. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Brasília, 2016.

3.1 Polêmicas e alteração decisional dos significados jurídicos no direito tributário

A polêmica é instaurada no âmbito de um discurso prático, nascente de uma demanda objetiva, preordenada a satisfazer pretensões devidamente definidas. Naquilo que concerne ao Direito e, não à Filosofia, a polêmica surge da necessidade de se afirmar: a acepção jurídica dispensada a determinada palavra, com a finalidade de, a partir disso, dispor sobre o regime jurídico apropriado; se a conduta – materialmente verificada – se reveste dos atributos elencados no arquétipo normativo; e, se uma conduta é proibida, permitida ou obrigatória.

No modelo do *civil law*, tradicionalmente, o direito é codificado e sua hermenêutica tem como ponto de partida a palavra (signo simbólico). Ela é instrumentalizada em vista de substituir os objetos aos quais se refere, mediante um acordo intersubjetivo preestabelecido, com maior ou menor duração.

Os textos interpretados são segregados dentre outros textos, e as palavras, dentre outras, adquirindo significados e implicações diversas. Aqui, defronta-se o *homem-médio* com o desafio de conviver com esse gênero linguístico que, em certa medida, media escalas de linguagem corriqueira, técnica-operacional, jurídico-dogmática, jurídico-filosófica, epistemológica e lógica.

Se, por um lado, a normatividade exige um modal lógico específico formado por constantes e variáveis, essas cobram palavras idôneas a comunicar a realidade, reduzindo a complexidade e os riscos representados pela ambiguidade, vagueza e porosidade (historicidade).

Então, emerge a necessidade de identificar se as substituições ocorrem em razão de atributos verificados no objeto ou por semelhança.

No primeiro caso, teremos os conceitos, que advém da lógica. Compostos por elemento material e diferença específica, os conceitos são amarrados a partir de critérios preestabelecidos, em virtude do que o mundo amplo é reduzido em partes, de ordem a facilitar a análise.

No segundo caso, estaremos diante dos tipos, os quais decorrem da botânica são operados mediante a observação de manifestações semelhantes a um dado anteriormente conhecido.

A consequência linear entre os dois modos designa o fechamento semântico de que padecem os conceitos; e a abertura a que estão sujeitos os tipos.

A questão cobrou inúmeros e importantes estudos jurídicos, levando os maiores expoentes aos tribunais, de ordem a conferir restrição ou ampliação a determinados significados, tendo em vista, naturalmente, a utilidade desse pronunciamento, corporificada em um regime jurídico específico.

Esse modelo, superveniente à imprensa e, de algum modo, mais eficaz, apresenta novos desafios consubstanciados na alterabilidade do texto, que pode ocorrer conforme os cânones da gramática jurídica, isto é, do processo legislativo, formal; ou em razão das decisões, informal.

A dificuldade inerente à dualidade estático-dinâmica, estrutural-funcional, impõe ao aplicador e cientista do direito, a perscrutação da definição contemporânea dispensada pelos órgãos de julgamento aos institutos jurídicos.

As principais críticas dispensadas ao modelo híbrido estabelecido no Brasil (*civil law-common law*) concernem à segurança jurídica, notadamente à previsibilidade e ao contexto-tempo da decisão, face o contexto-tempo dos fatos e o contexto-tempo da aplicação. Desse modo, afigura-se expediente relevante a investigação acerca do uso das palavras e das acepções a elas empregadas designativas dos fenômenos de alteração informal dos textos jurídicos, o que é alvo da pesquisa, adiante, relatada; ao depois, será possível desdobrar uma síntese e seus impactos sobre a atividade operacional e científica.

Partindo da perspectiva lingüístico-semiótica patrocinada pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho, cumpriu, portanto, examinar os métodos de alteração informal da interpretação dos textos de direito positivo no âmbito do contencioso administrativo, a partir das palavras que as designam. Desse modo, poderemos

verificar: pela quantidade das ocorrências, a manifestação sobre a apropriação da cultura dos precedentes; pela qualidade das ocorrências, as aceções genéricas e específicas;

Optou-se adotar por referência o lapso temporal compreendido entre 16 de março de 2016 até 25 de novembro de 2021, que demarcam, respectivamente, o início da vigência do “novo” Código de Processo Civil, a lei 13.105/15 e a data limite de fechamento do trabalho de pesquisa. A eleição do primeiro marco decorre da circunstância de constituir, de modo oficial, a observância, ou cultura, dos precedentes.

Também, foi realizada a escolha por restringir a pesquisa aos julgados do CARF, primeiramente dada a sua relevância e representatividade em âmbito nacional; e, em segundo lugar, ante a impossibilidade de consulta a todos os repositórios sem prejuízo da síntese necessária a um capítulo de livro, que é a proposta inicial.

Para a composição da pesquisa, foram inseridos no campo de busca do repositório de precedentes do CARF os verbetes designados nos títulos das subseções. Optou-se por não destacar os órgãos fracionários, pois o objeto da investigação não concerne a possíveis divergências entre eles, mas à aplicação das categorias procedurais, o que nos levou à referir aos órgãos de modo genérico.

3.1.1 Mutação

A doutrina designa por mutação o fenômeno de alteração semântica do texto normativo desprovido de modificação do suporte físico do texto. A mutação legal ou constitucional passa ao largo das vias do processo legislativo e, portanto, dissona dos cânones originários concernentes à monogenética. Ou seja, ao invés de sobrevir a extirpação do suporte físico, com a revogação, sobrevém a manutenção do suporte físico e a alteração semântico-pragmática.

Sabemos, o processo administrativo tributário tem por escopo a autotutela consubstanciada no controle de legalidade

MEIO SÉCULO DE TRADIÇÃO

do ato administrativo do lançamento. Desse modo, as mutações alvo de investigação sucedem no exame da e dos casos submetidos ao CARF.

A pesquisa registrou a presença de oito julgados.

Item	Referência	Decisão
1	Acórdão: 3402-009.348 Processo: 16004.720567/2012-48	Recurso voluntário, que tem por objeto a cobrança de IPI decorrente de operação de Cisão empresarial. O órgão, em atenção à jurisprudência do STJ, entendeu que “a cisão da sociedade é modalidade de mutação empresarial sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão”.
2	Acórdão: 1402-005.875 Processo: 11065.002758/2005-67	Recurso voluntário, que tem por escopo “reconhecer a dedução das despesas com planejamento estratégico, assessoria comercial e seguro pagos aos diretores”, para fins de IRPJ e CSLL. O órgão colegial decidiu que: “deve haver razoável segurança da realização de receitas futuras. Não se trata de ativação pura e simples do gasto, mas sim a transmutação provisória de um custo ou despesa (pré) operacional em ativo (diferido), com objetivo de amortização futura. Não é concebível alocar no ativo diferido os gastos das atividades operacionais (que já estão em andamento) e que nem se sabe se vão gerar receitas futuras”.
3	Acórdão: 2202-007.933 Processo: 17460.000468/2007-64	Recurso voluntário que tem por objeto o cumprimento de deveres instrumentais. “EMPRESA INATIVA. MUTAÇÃO PATRIMONIAL. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. Empresa formalmente inativa, mas que realiza atividades não operacionais que acarretam variação patrimonial, deve manter escrituração contábil apta a registrá-las”.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

4 e 5	<p>Acórdão: 3201-007.033 Processo: 11060.000283/2008-67</p> <p>Acórdão: 3201-007.032 Processo: 11060.000084/2008-59</p>	<p>Recurso voluntário que tem por objeto compensação tributária. Nele, o órgão entendeu que “A cessão de um crédito próprio de natureza tributária a um terceiro, não participante da obrigação tributária na condição de sujeito passivo, acarreta a transmutação da natureza do crédito de tributário para financeiro”.</p>
6	<p>Acórdão: 1301-004.305 Processo: 19311.720165/2018-53</p>	<p>Recurso voluntário que tem por objeto a responsabilidade tributária. “Embora não conste expressamente do rol do art. 132 do CTN, a cisão da sociedade é modalidade de mutação empresarial sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão.</p>
7	<p>Acórdão: 3003-000.981 Processo: 11065.001424/2005-76</p>	<p>Recurso voluntário que tem por objeto as contribuições PIS-COFINS. Nele entendeu-se que “Receita é a mutação do patrimônio de determinada pessoa jurídica, caracterizada pelo ingresso de valores de grandeza econômica, adquiridos por meio do exercício da atividade comercial e que altere o resultado do exercício, conforme define o art. 12 do Decreto-Lei 1.598/1977 e art. 1º da Lei 10.833/2003”.</p>
8	<p>Acórdão: 1401-001.768 Processo: 16682.720986/2012-98</p>	<p>Recurso voluntário, que tem por objeto a nulidade das decisões que alteram o critério jurídico do lançamento, com base na segurança jurídica e ampla defesa. No caso observou-se que “Não se trata, assim, do novo enquadramento legal de um fato único, mas sim de uma nova qualificação jurídica que enseja uma transmutação do fato originariamente positivado pela autoridade fiscal (despesas não necessárias) para outro que guarda maior complexidade (ativação de gastos), inclusive temporal”.</p>

Os resultados obtidos com a referida investigação foi a de que o CARE, em 8 ocasiões em que expressou a mutação, o aplicou em sentido de distinção e de alteração da situação de fato.

Desse modo que as aplicações em conformidade com a definição teórica de mutação se verificaram em 2 oportunidades, 25% dos casos, portanto, ao dispor sobre a cisão empresarial;

Observa-se que o termo não é aplicado no léxico da teoria do direito e da decisão, isto é, à classe de ditame interpretativo.

No caso, mesmo inexistente a designação à cisão, no bojo do art. 132, do CTN, compreende-se que esta categoria dispõe de mesmo regime jurídico das operações de “fusão, transformação ou incorporação”, que é a responsabilidade “pelos tributos devidos até à data do ato”, pelas pessoas jurídicas originárias.

Segundo a perspectiva, aqui, adotada, a exiguidade do tempo e o restrito padrão de reiteração não emprestam ao entendimento foros paradigmáticos, de modo originário. Entretanto, o fato de haurirem fundamento em julgado paradigmático do STJ, incumbido que é, da uniformização da interpretação da legislação, manifesta a subordinação (plano S4), nos termos da teoria da interpretação, estabilizando as expectativas normativas.

Essa delicada posição, em matéria tributária, tensiona a vedação à analogia (art. 108, §1º, do CTN) para a exigência de tributo (constituição de obrigação tributária) “não prevista em lei”; muito embora objeto de um julgado paradigmático: tema 382, firmado no REsp 923.012/MG, julgado sob o rito previsto para os Recursos Repetitivos.

Não se ignora que, no futuro, alguma distinção técnica em Direito Empresarial possa vir a demandar a especificação do precedente, uma vez a circunstância de o Direito Tributário estar em relação de sobreposição. Estaria o julgador adstrito ao precedente e, portanto, limitado a reconhecê-la? Este é o tema da seção final.

3.1.2 Evolução

A perspectiva evolutiva do direito é aquela segundo a qual a conclusão do pensamento é obtida a partir do exame detido sobre a variação das interpretações, a seleção dos argumentos

e a estabilização do paradigma, de sorte a prestar-se a estabelecer nova diretriz no ordenamento jurídico.¹⁹

A principal característica desse modelo de alteração informal do texto interpretado é a possibilidade de investigação da tendência preexistente à mudança quer total, ao alterar a semântica do termo em sua integridade constitutiva; quer parcial, quando a variante recai sobre um dos atributos da definição.

Foram encontradas 14 ocorrências.

Item	Referência	Decisão
1	Acórdão: 2201-009.122 Processo: 10768.007839/2005-73	Expressão aplicada para designar alteração patrimonial positiva do sujeito passivo, para fins de caracterização do fato jurídico tributário do Imposto sobre a Renda.
	Acórdão 2201-008.948 Processo: 10240.720673/2011-71	
	Acórdão 2202-008.415 Processo: 19515.001434/2010-35	
	Acórdão 2402-010.197 Processo: 19515.003022/2007-34	
	Acórdão 2402-010.074 Processo: 10380.019203/2008-61	
	Acórdão 2402-010.067 Processo: 19515.003880/2010-84	
	Acórdão 2402-009.910 Processo: 10480.723807/2010-01	
	Acórdão 2402-009.636 Processo: 13005.001453/2008-11	
	Acórdão 2201-007.986 Processo: 10935.002278/2010-12	
	Acórdão 2401-008.900 Processo: 10580.720933/2008-52	
	Acórdão 2202-007.404 Processo: 15563.000371/2007-78	
	Acórdão 2202-007.453 Processo: 11516.720701/2011-36	
	Acórdão 2202-007.452 Processo: 10909.003820/2006-87	

19. O autor desdobrou a aplicação metodológica, a partir do diálogo entre Charles Darwin, Niklas Luhmann e Paulo de Barros Carvalho em JESUS, Diógenes Teófilo de. A evolução no direito e a tributação dos bens digitais. 2019. 197 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019.

2	<p>Acórdão 3401-008.696 Processo 11020.000427/2010-76</p>	<p>Recurso voluntário que tem por objeto os deveres instrumentais. Nele, observou o órgão julgador que “a evolução do sistema normativo aponta nova atipicidade da infração descrita na alínea ‘f’ do inciso II do § 12 do artigo 12 da Lei 9.430/96, a saber, inconstitucionalidade declarada em sede de repercussão geral”.</p>
---	--	---

Das 14 ocorrências, tão somente 1 representou a acepção teórica alusiva aos precedentes, as demais 13 referiram ao escopo da “evolução patrimonial” designativa do acréscimo econômico experimentado pelo sujeito passivo em seu acervo de ativos.

O caso do Acórdão 3401-008.696 revela uma particularidade digna de nota. Nele, se discute a observância pelo órgão administrativo da Repercussão Geral.

Parte-se da premissa de que só vinculariam a administração pública as decisões em ADI e ADC, ou a decisão em que seja parte o contribuinte: Recurso Extraordinário, Recurso Especial, Decisão Administrativa irreformável.

Entretanto, compreendeu-se que com o advento da Repercussão Geral pela Emenda Constitucional 45/04 e a superveniência da lei que determina a adstrição, que é de 2009, a exclusão da vinculatividade da Repercussão seria produto de uma opção legislativa calcada nos efeitos decorrentes das decisões: *erga omnes versus inter partes*.

Com o advento da Lei 12.844/13, que aplicou o regime de vinculação ao RE com RG, o órgão julgador considerou que o RE 566.621, que concerne à exclusão do ICMS da base de cálculo do Pis-Cofins, não poderia calcar a pretensão fiscal em glosar compensação realizada pelo contribuinte, excluindo a suposta tipicidade do ilícito fiscal.

Observam-se nitidamente, a variação da interpretação, a seleção dos argumentos e a estabilização da expectativa normativa, alteração da eficácia técnica.

O relator conclui com importante argumento *a contrario*:

Entendimento contrário esbarraria na teoria geral do direito: se a perinorma é a negação da endonorma e a endonorma passa a comportar (tolerar) determinado fato, este é automaticamente excluído da perinorma; um mesmo fato não pode ser dentro de um mesmo sistema, ele mesmo – lícito – e a sua negação – ilícito.

Algumas questões se colocam. O que teria ocorrido com os casos julgados anteriormente ao RE RG paradigmático? Caberia falar em extensão do sobrestamento ao contencioso administrativo? O julgador teria liberdade para reconhecer o direito que figura como pano de fundo do RE RG, antes dessa decisão?

3.1.3 Superação

Tem-se por superado o precedente quando da superveniência de novas condições que infirmem o, então, paradigmático. Pode decorrer de alguma evolução no conjunto fático, mediante a geração de uma nova espécie de enquadramento; por revogação ou inserção de nova disposição em documento normativo ou relação prejudicial frente a novo precedente.

A princípio, refere ao axioma *lex posteriori derogat priori*.

Foram localizadas seis ocorrências para as variações da palavra superação/superado. Não foram localizadas referências à *overruling*, termo em língua inglesa com que o conceito é designado.

Apesar disso, a palavra superação é utilizada para aduzir a cumprimento de critério: tanto para fins de identificação das nulidades, quanto para a sujeição a regimes jurídicos especiais, como é o caso das entidades imunes.

Cumprir distinguir superação da mera alteração de entendimento, a qual decorre do acréscimo de experiência pelo órgão julgador, de modo que ao confrontar-se com argumentos novos dotados de consistência, reconsidera a posição

anterior, no processo orgânico de amadurecimento da dúvida e geração de um novo hábito de pensamento.

Segundo salientado, existe uma dificuldade operacional em identificar superações/overruling no repositório de precedentes do CARF, uma vez que o verbete é utilizado para referir a realidades diversas. Uma variação possível foi a fixação da locução “entendimento superado”, resultando nas ocorrências, abaixo, verificadas.

Contudo, acompanhando o STF, por ocasião do RE 566.662, representativo do Tema de Repercussão Geral 32, no qual se entendeu pela “reserva de lei complementar para instituir requisitos à concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência”, o CARF expediu nova orientação expressa no processo 10935.006593/2009-77, acórdão 2202-008.730, reconhecendo o direito de o contribuinte usufruir da imunidade calcada nos critérios fixados no CTN.

Outro evento de superação é representado pelo Recurso voluntário do processo [10980.007509/2008-14](#), de acórdão 2402-010.428, em que se julgou pela inexigibilidade do ato declaratório ambiental para fins de exclusão da tributação relativamente à área de preservação permanente, conforme Parecer PGFN/CRJ n° 1.329/2016, tendo em vista a jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça (EREsp 1.027.051/SC).

Em Recurso voluntário apresentado no bojo do processo 13855.720347/2017-10, foi exarado acórdão 3402-006.739:

Conforme entendimento veiculado pela Solução de Consulta Cosit n° 116/2018, ‘As administradoras de benefícios, como espécie de operadoras de planos de assistência à saúde, estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa’. Como também restou esclarecido nessa Solução de Consulta, o novo entendimento advindo com a Lei n° 12.995/2014, tem natureza interpretativa, sendo aplicável também a atos ou fatos pretéritos, nos termos do art. 106, I do CTN. Tendo em vista que o Despacho Decisório foi superado por entendimento superveniente da própria Receita Federal em sentido favorável à tese da recorrente (Solução de Consulta Cosit n° 116/2018), há de ser reconhecido o seu direito a reclassificação

do regime não cumulativo para o cumulativo na apuração das contribuições de Cofins e PIS/Pasep.

Em idêntico sentido: acórdão 3402-006.737 oriundo de recurso voluntário, no corpo do processo 13855.720345/2017-21; Acórdão 3402-006.736/Processo 13855.720344/2017-86; Acórdão: 3402-006.740/Processo 13896.721300/2017-97.

Relativamente ao tema da prescrição tributária – tese dos “5 + 5” –, em decisão proferida no acórdão 1301-003.964, em face de recurso voluntário manejado no processo 10283.006448/2005-84, decidiu-se do seguinte modo:

A jurisprudência do STJ albergava a tese de que o prazo prescricional de cinco anos para repetição de indébito, nos termos da Lei Complementar nº 118/2005, somente incidiria sobre os pagamentos indevidos ou a maior ocorridos a partir da entrada em vigor da referida lei, ou seja, 09/06/2005. Porém, esse entendimento restou superado quando, sob o regime de Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária realizada em 04/08/2011, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.621/RS, pacificou a tese de que o prazo prescricional de cinco anos, definido na Lei Complementar nº 118/2005, incide sobre as ações de repetição de indébito ajuizadas ou pedidos de restituição formulados a partir da entrada em vigor da nova lei (09/06/2005), ainda que essas ações ou pedidos digam respeito a recolhimentos indevidos realizados antes da sua vigência.

No mesmo sentido: Acórdão 1301-003.390/ Processo 13707.003931/2007-39, Acórdão 1301-003.749/ Processo 13841.000190/00-05; Acórdão 1301-003.821/ Processo 10920.002489/2006-20; Acórdão 9101-002.855/ Processo 13851.001475/00-81; Acórdão 9101-002.854/ Processo 13805.009578/98-59; Acórdão 1802-001.093/ Processo 10830.003302/2006-14.

No bojo do recurso voluntário manejado no processo 10970.720239/2013-17, procedeu-se ao julgamento 1201-002.369, que considerou: “O entendimento consagrado no enunciado da Súmula nº 182 do extinto Tribunal Federal de Recurso tornou-se superado com o advento do art. 42 da Lei nº 9.430/1996”.

No mesmo sentido: Acórdão 1301-002.974/processo 10384.721474/2014-99.

3.1.4 Distinção

Por distinção se compreende a variação de um caso em face do paradigmático invocado. Isto é, na dinâmica da classificação jurídica do fato, em seus contornos, o julgador identifica peculiaridades suficientes a inviabilizar o juízo de adequação (subsunção), impossibilitando, de seguida, a implicação consubstanciada na imposição do regime jurídico paradigmático. Aplica-se o axioma segundo o qual *lex specialis derogat generalis*.

A designação inglesa *distinguish* é utilizada para segregar das demais acepções da palavra distinção, razão pela qual esse foi o critério fixado no campo de busca. Assim, foram identificadas 04 ocorrências.

Item	Referência	Decisão
1	Acórdão: 2202-007.030 Processo: 16004.000219/2008-74	Recurso Voluntário que tem por objeto exigibilidade de deveres instrumentais relativas às contribuições de entidade imune. Segundo o órgão “havendo distinguish entre o processo principal e o processo de obrigação acessória (CFL 34), no sentido de ter motivação não relacionada, os autos processuais de obrigação acessória tangenciam solução independente”.
2, 3 e 4	Acórdão: 2202-006.086 Processo: 16327.720899/2018-75 Acórdão: 2202-005.195 Processo: 16327.721348/2012-33 Acórdão: 2202-005.194 Processo: 16327.721349/2012-88	Recurso voluntário, que tem por objeto a exigência da contribuição previdenciária dos administradores sem vínculo empregatício, a título de contribuinte individual, por recebimento de Participação nos Lucros e Resultados da Companhia. Considerou-se que “os valores pagos aos diretores não empregados, caracterizando distinguish em relação ao diretor empregado, ainda que receba verbas a título de participação nos lucros e que alegue observância a Lei 10.101 ou que, simplesmente, invoque a aplicação da Lei 6.404, sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, pois não é possível a integração entre a Lei 10.101 e a Lei 6.404 e não proveio do capital investido na sociedade (dividendo), baseando-se no efetivo trabalho executado na administração da Companhia, possuindo, portanto, natureza remuneratória”.

Segundo observamos, o verbete *distinguish*, muito embora pouco administrado, expôs o significado jurídico em sua inteireza, em duas situações.

Na primeira, diferenciou o pedido de reconhecimento de imunidade de impostos federais e o dever instrumental relativo às contribuições, de modo que diversa é a sorte de ambos os processos, face a autonomia das prestações, neles versada, ou seja: a imunidade se aplica à obrigação tributária, não importando em qualquer alteração concernente aos deveres instrumentais.

Na segunda, a particularidade concerne ao regime de contratação dos administradores das Sociedades Anônimas. Conforme a lei de regência, não se exige que eles disponham de vínculo societário ou empregatício.

Desse modo, exsurtem as figuras do administrador-empregado, submetido aos critérios da pessoalidade, onerosidade, habitualidade, alteridade e subordinação, regido pela CLT; e do administrador autônomo – sem vínculo de emprego – albergado, portanto, pelo Código Civil.

Enquanto o primeiro jus à PLR, sem aperfeiçoar a hipótese de incidência tributária da contribuição previdenciária; segundo o CARF, o segundo não deve dispor do mesmo regime jurídico dispensado ao primeiro, pelo órgão julgador, dada sua condição de prestador de serviço, contribuinte individual, portanto.

3.2 Adstração

Conforme registra Luis Guilherme Marinoni, o sistema de precedentes impõe a observância de uma nova ética, substanciada na vinculação às razões de decidir e na distinção desta em relação ao *obter dictum*.²⁰

Por adstração se refere à vinculação do órgão julgador singular ou colegial à orientação calcada em precedente que, como já vimos, pode ser persuasivo ou vinculante.

20. MARINONI, L. G. (2018). O julgamento colegiado nas cortes supremas. Disponível em <<http://marinoni.adv.br/wp-content/uploads/2020/06/O-JULGAMENTO-COLEGIADO-NAS-CORTES-SUPREMAS-1.pdf>> Acesso em: 25/11/2021.

A questão põe em cheque também a vinculação do órgão aos juízos por si emanados anteriormente, sobre linha tênue que segrega distinção e voluntarismo; ainda, sobre a liberdade do julgador para dissentir da hipótese de adstrição.

O Regimento Interno do CARF impõe a perda do mandato do conselheiro diante da inobservância de enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF e afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, nos termos dos artigos 45, VI e 62. Existem disposições semelhantes em regimentos internos de outros órgãos administrativos, de semelhante investidura.

Adotando a perspectiva aristotélica, segundo a qual a virtude é um ápice entre dois vícios, isto é, o meio; cumpre considerar que, de um extremo tem-se o voluntarismo e do outro, o que se convencionou designar por *crime de hermenêutica*.

Conforme sabemos, o art. 93, IX, da Constituição prescreve o sistema decisório aplicável ao poder judiciário e, também, à administração, ao fixar a publicidade dos julgamentos e a fundamentação, cristalizando o postulado da persuasão racional, frente à convicção íntima.

Por crime ou delito de hermenêutica, é designada a punição imposta ao intérprete em razão dos fundamentos e do conteúdo da sua decisão. Trata-se de sanção política, que tolhe a liberdade imprescindível à formulação do juízo decisório.

Em relação aos próprios pronunciamentos de mérito, o órgão julgador a eles não está adstrito, pelo simples fato de dispor da liberdade para evoluir no entendimento, sob pena de engessamento. Essa perspectiva ressalva o direito do terceiro prejudicado por julgamento divergente à nova orientação, em nome da segurança jurídica e da isonomia, uma vez caracterizada a identidade entre os temas. Em órgãos colegiais, deve se observar o lapso temporal e a eventual alteração da composição.

Cumpre, ainda, considerar que a colegialidade, ainda assim, não submete o julgador dissidente à ressaltar seu posicionamento pessoal e a acompanhar a maioria, o que representaria

a supressão do entendimento minoritário, o qual no futuro pode ser revolido e seus fundamentos reexaminados.

Aplicando-se o CPC de modo supletivo às leis que dispõem sobre o processo administrativo tributário da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, cumpre à luz do CPC haurir a condição de julgado paradigma a partir dos efeitos, nos termos dos artigos 332, 927, 1.035 §3º, I e II e inciso III, do §4º, do art. 496. Nesse sentido, também são vinculantes as súmulas de tribunal local perante órgãos administrativos de julgamento estaduais, distrital e municipais. Não é dado ao tribunal administrativo restringir, mediante regimento interno, os efeitos paradigmáticos dos mecanismos uniformizadores de jurisprudência, no âmbito do processo tributário.

Os precedentes e as súmulas administrativas não estão a salvo dos métodos informais de alteração, assim como não está a própria Constituição; tampouco dos fenômenos alusivos à mutação, evolução, distinção e superação, os quais se dão por excelência no curso da experiência do órgão julgador, notadamente considerando a aproximação cada vez mais significativa entre as funções típicas e atípicas dos chamados “poderes”, os quais não mais se concebem estanques, segundo enuncia Ackerman.

Desse modo, o *delito de hermenêutica* exige caracterização de dolo específico consubstanciado no propósito deliberado de revolvimento de posicionamento consolidado desprovido de justo motivo circunstanciado em ao menos um novo argumento alusivo ao conjunto fático ou ao direito que, não hajam sido enfrentados no todo ou em parte, anteriormente.

A disfunção a que podem dar causa os artigos 45 e 62 do RICARF concernem ao denunciamento desleal fragmentador da representatividade da administração tributária e dos contribuintes que dispõem do direito subjetivo de divergir, desde que de modo fundamentado e objetivo.

Havendo um único argumento, antes, não enfrentado; uma nova perspectiva sobre os fatos e as provas, estará

justificado o revolvimento do precedente e da súmula, com proposta possível, inclusive, de superação, sem que isso redunde nas hipóteses sancionadoras elencadas.

A própria súmula 01, do CARF demanda a fundamentação sobre a distinção da matéria submetida ao contencioso administrativo e judicial de modo concomitante. Não constitui o *delito hermenêutico* dissentir acerca da distinção ou não da matéria, que leve ao afastamento do citado enunciado, por exemplo.

Uma cultura de precedentes exige atenção, para além do resultado do julgamento, às razões de decidir, decantadas quantitativamente e qualitativamente pelos pontos que ensejaram à construção do precedente ou a cristalização em enunciado sumular.

CONCLUSÃO

No Estado Constitucional o processo administrativo tributário é meio de efetivação da tributação simples e compreensível, notadamente, quanto às orientações emanadas dos órgãos incumbidos do controle da legalidade dos atos estatais.

A existência de novos arranjos institucionais ao passo em que representam um desafio para o modelo tradicional de repartições “estanques” das funções típicas “dos poderes”, demandam uma postura estatal empática e estruturalmente funcional, de modo a evitar sobreposições que vulnerarem o *status* democrático das instituições.

Assim, abre-se o caminho para o reconhecimento de funções atípicas a serem desempenhadas pelas instituições já existentes e, outras que, segundo Ackerman, possam vir a surgir. Com isso, é possível falar em função atípica judiciária exercia pelo poder executivo, no exercício do controle da legalidade do lançamento tributário, da compensação e da consulta fiscal.

De ordem a prestigiar o tema do painel alusivo às “polêmicas atuais no CARF”, optou-se por investigar, a partir da acepção filosófica do termo “polêmica” uma classe metodológica,

que não refere a um tributo ou regime jurídico em si, mas a um modo de exercer controle-jurisdição. O que descortina um tipo de polêmica que sempre será atual em um tribunal de composição colegial.

O controle processual administrativo da incidência tributária passa pelo fluxo de geração de sentido, submetendo à comunidade de investigadores a interpretação dos signos, significações e aplicações jurídicas, as quais podem ser alteradas mediante processos formais e informais, esses sucedidos no âmbito dos precedentes.

Dentre os processos informais de alteração dos textos, constam: mutação, evolução, distinção e superação. Deles decorre a modificação do regime jurídico aplicável aos casos se, que, contudo, tenha havido mudança no suporte físico.

O modelo brasileiro híbrido, muito embora preordenado à prática dos precedentes, carece de educação para uma cultura desse jaez, notadamente, manifestada por uma ética e procedimento específicos. Daí decorre o problema da adstrição ao precedente e à súmula administrativa, particularmente no que concerne à caracterização da inobservância constar como hipótese sancionadora.

Em virtude do cenário, com irradiações projetáveis para as três esferas de poder, em razão da estruturação da competência tributária, no Brasil, após a fixação de critérios, foram inseridos nos campos de busca eletrônica do repositório de jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF os verbetes mutação, evolução, distinção e superação, de ordem a coletar, a partir da experiência daquele órgão julgador – sem discriminações internas – a quantidade e a qualidade das aplicações.

O resultado da pesquisa informou 41 ocorrências de referências explícitas, durante o lapso vigiado desde o início da vigência do CPC/15 até a conclusão da pesquisa em 25/11/2021. Os dados insinuam a situação incipiente da cultura de precedentes naquela corte administrativa, a menos que não

ocorram alterações nos significados ou, se ocorrem, enquanto fenômeno linguístico a eles se refere com outras palavras, o que é incompatível com a sobredita cultura.

Em relação à qualidade da aplicação dos termos, registrou-se que, na maioria dos casos, os verbetes são utilizados de modo não-procedural.

Desse modo, se é difícil de identificar hipóteses de mutação, evolução, distinção e de superação, maior é o desafio à imposto ao dever de adstrição, que importa na observância informada pelo princípio do livre convencimento motivado e não deve ver constrangida à imutabilidade, por receio de imposição de sanção política.

Verificou-se que as hipóteses de vinculação transcendem à lei do processo administrativo ou veículo normativo de inferior hierarquia em razão da aplicação supletiva do Código de Processo Civil, inclusive, espargindo efeitos da sumula de tribunal de justiça local sobre cortes administrativas estaduais, distrital e municipais. As hipóteses de precedentes vinculantes foram encontradas em razão dos seus efeitos: indeferimento liminar da inicial e disposição sobre o dever de observância dos juízes.

O tema se mostrou relevante, pois em determinado quadrante histórico, pairou dúvida objetiva sobre se o Recurso Extraordinário com Repercussão Geral vinculara ou não o tribunal administrativo. Questão alusiva à admissibilidade do sobrestamento do processo administrativo conjunto ao paradigma judicial é tema relevante, julgando-o digno de análise específica.

A decisão sobre determinada matéria – a menos que consolidada em nível paradigmático, nos termos da cultura dos precedentes – não vincula seu julgador, que goza de liberdade para julgar o tema, sob ônus da fundamentação, no fluxo do amadurecimento das razões de decidir.

Ponderou-se, por fim, bastante que se um argumento for aplicado à classificação ou qualificação do fato, com ou sem exame de provas, e a apresentação de fundamento sobre o

qual não haja a corte disposto no todo ou em parte de modo a exaurir o exame, idôneo a constituir nova razão de decidir, não é lícita a imputação do *delito de hermenêutica*, ainda mais, se desprovido de dolo específico.

REFERÊNCIAS

ACKERMAN, Bruce. *Adeus, Montesquieu*. Revista de Direito Administrativo, Belo Horizonte, v. 265, jan./abr. 2014.

ADEODATO, João Maurício. *Norma jurídica como expressão simbólica*. Revista Jurídica Luso Brasileira, nº 2 (2017).

ARAÚJO, Clarice von Oertzen, *Incidência jurídica: teoria e crítica*. São Paulo: Noeses, 2011.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Manual de Exame de Admissibilidade de Recursos Especial: Orientações gerais para a elaboração de despachos*. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Brasília, 2016.

CAMILLOTI, José Renato. *Precedentes judiciais em matéria tributária no STF: pragmática da aplicação das súmulas vinculantes e os critérios de verificação para aplicação e distinção (distinguishing)*. São Paulo: Noeses, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fenomenologia da incidência*. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

JESUS, Diógenes Teófilo de. *A evolução no direito e a tributação dos bens digitais*. 2019. 197 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2019.

KIRCHHOF, Paul. *Tributação no estado constitucional*. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

LINS, Robson Maia. *Notas sobre a Reiteração e as Normas Jurídicas Tributárias Sancionatórias*. In: Priscila de Souza. (Org.). VIII Congresso Nacional de Estudos Tributários. 1ed. São Paulo: Noeses, 2011, v. 1.

MARINONI, L. G. (2018). *O julgamento colegiado nas cortes supremas*. Disponível em <<http://marinoni.adv.br/wp-content/uploads/2020/06/O-JULGAMENTO-COLEGIADO-NAS-CORTES-SUPREMAS-1.pdf>.> Acesso em: 25/11/2021.

MORRIS, Clarence (Org.). *Os grandes pensadores do direito: leituras escolhidas em direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

NOGUEIRA, Cláudia Albagli. *O novo código de processo civil e o sistema de precedentes judiciais: pensando um paradigma discursivo da decisão judicial*. Revista Brasileira de Direito Processual, Belo Horizonte, v. 22, n. 88, out/dez. 2014.

TELES, Galderise Fernandes. *A Aplicação da Consunção no Processo Administrativo Tributário*. In: Priscila de Souza; Paulo de Barros Carvalho. (Org.). 30 anos da Constituição Federal e o Sistema Tributário Brasileiro. 1ed. SÃO PAULO: NOESES, 2018, v. 1, p. 489-506.

