



**Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
PUC – SP**

**José Luiz Franco de Moura Mattos Júnior**

**Norma Constitucional de Competência:  
vetor de definição e interpretação do precedente judicial no  
processo tributário**

**Mestrado em Direito**

**São Paulo / SP  
2017**



**Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
PUC – SP**

**José Luiz Franco de Moura Mattos Júnior**

**Norma Constitucional de Competência:  
vetor de definição e interpretação do precedente judicial no  
processo tributário**

**Mestrado em Direito**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de MESTRE em Direito, na área de concentração Processo Tributário, na linha de pesquisa Efetividade do Direito Público e Limitações da Intervenção Estatal, sob a orientação da Professora Doutora Luiza Nagib.

**São Paulo / SP  
2017**

**Banca Examinadora**

---

---

---

São Paulo/SP, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2017.

## AGRADECIMENTOS

*Agradeço à Professora Doutora Luiza Nagib pela compreensão e atenção despendidas à orientação desse trabalho.*

*Agradeço, ainda, ao Professor Cássio Scarpinella Bueno pela oportunidade de lhe servir como Assistente em suas aulas na disciplina do Novo Código de Processo Civil.*

*À Professora Doutora Isabela Bonfá por me orientar quanto às dúvidas surgidas no árduo caminho do Mestrado.*

*À equipe do Departamento de Pós-graduação do Centro Universitário de Ensino Superior do Amazonas – CIESA, em especial à Coordenadora Solange Holanda e à colega Meire Damasceno.*

*Aos meus familiares e ao querido amigo Felipe Leite.*

*Finalmente, à minha companheira de todas as horas, Thaisa Batista.*

## RESUMO

O Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015) apresenta-se, para alguns teóricos, como uma importante solução, no âmbito do processo judicial, à instabilidade decorrente das controvérsias exegéticas sobre as normas tributárias. Alguns processualistas apresentam a prescrição do art. 927 do Novo Código de Processo Civil, como uma forma jurídico-processual que pode promover a uniformidade interpretativa, porque obriga que juízes e tribunais observem as decisões das Cortes Superiores. Norma constitucional de competência tributária surge como vetor de definição e interpretação do precedente judicial em matéria tributária, porque segundo a Constituição Nacional de 1988, que articula uma espécie de sistema constitucional brasileiro de competências, há um conjunto de regras constitucionais de distribuição de rendas tributárias (arts. 145, 148, 149, 149-A, 153, 154, 155, 156 e 195) com a repartição de competências administrativa e legislativa (arts. 21, 22, 23, 24, 25, 30 e 32). Essa correlação é importante porque das inovações normativas introduzidas pelo Novo Código de Processo Civil, em especial os impactos decorrentes da prescrição do art. 927, segundo o qual os juízes e os tribunais observarão as decisões do Supremo Tribunal 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 vinculados. O objetivo do presente trabalho é demonstrar que somente é possível definir um precedente judicial em matéria tributária, a partir do que prescreve o art. 927 do Novo Código de Processo Civil, se o órgão jurisdicional tem, segundo a Constituição Republicana, competência para decidir, em última instância, a matéria jurídico-tributária discutida no caso concreto, objeto do processo tributário.

**Palavras-Chave:** Competência Tributária. Competência Jurisdicional. Cortes Superiores. Precedente Judicial. Novo Código de Processo Civil.

## ABSTRACT

The New Civil Procedure Code (Law nº 13.105, of March 16<sup>th</sup>, 2015) appears to some theorists, as an important solution in the judicial process, to the instability resulting from the exegetical controversies on tax regulations. Some processualists present the prescription of art. 927 of the New Civil Procedure Code, as a legal and procedural manner that can promote uniformity of interpretation, because it requires that judges and courts to comply with the decisions of the Superior Courts. Constitutional rule of tax jurisdiction arises as definition and interpretation vector of legal precedent on tax matters, because according to the National Constitution of 1988, which articulates a kind of Brazilian constitutional system of skills, there is a set of constitutional rules governing the distribution of tax revenues (arts. 145, 148, 149, 149-A, 153, 154, 155, 156 and 195) with the allocation of administrative and legislative powers (arts. 21, 22, 23, 24, 25, 30 and 32). This correlation is important because of regulatory innovations introduced by the New Civil Procedure Code, in particular the impacts of the prescription of art. 927, according to which judges and courts will abide by the decisions of the Supreme Court in concentrated control of constitutionality, the statements of binding precedent, the judgments on competence-taking incident or resolution of repetitive demands and trial of extraordinary resources and special repetitive utterances of the precedents of the Supreme Court in constitutional matters and the Superior Court of Justice in infra matter and the orientation of the plenary or special body to which they are linked. The objective of this study is to demonstrate that you can only set a legal precedent in tax matters, from which prescribes the art. 927 of the New Civil Procedure Code, if the court has, according to the Republican Constitution, the power to decide, ultimately, the legal and tax matters discussed in concrete case, object of the tax process.

**Key Words:** Tax Competence. Jurisdiction. Superior Courts. Judicial Precedent. New Civil Procedure Code.

# SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>07</b>
<b>1 A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO PROCESSO CONTRA O ABUSO FISCAL DO ESTADO</b> .....	<b>10</b>
1.1 A Evolução do Processo no Estado Constitucional .....	10
1.2 O Processo Legislativo Constitucional Como Instrumento de Controle do Poder Tributário .....	14
<b>2 NORMA CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>22</b>
2.1 Correlação Entre as Normas de Distribuição de Competências Tributárias e as Normas de Repartição de Competências Legislativa e Administrativa .....	25
<b>3 PRECEDENTES NO PROCESSO TRIBUTÁRIO</b> .....	<b>34</b>
3.1 Definição e Estabilidade dos Precedentes no Novo Código de Processo Civil .....	34
3.2 O Controle da Formação dos Precedentes Judiciais a Partir da Regra Constitucional da Competência Recursal do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça .....	37
3.3 Regra de Aplicação dos Precedentes do Código de Processo Civil no Âmbito do Processo Tributário.....	40
3.4 Correlação Entre a Norma Constitucional de Competências Tributárias com a Competência Jurisdicional das Cortes Superiores.....	50
<b>4 INTERPRETAÇÃO DOS PRECEDENTES NO PROCESSO TRIBUTÁRIO</b> .....	<b>61</b>
4.1 Controle Exegético da Aplicação dos Precedentes no Processo Tributário.....	61
4.2 O Princípio da Fundamentação Analítica Como Mecanismo Processual de Controle da Interpretação e Aplicação dos Precedentes no Processo Tributário.....	66
4.3 Normas de Interpretação e Aplicação do Direito Tributário Como Instrumentos Auxiliares na Interpretação e Aplicação dos Precedentes no Processo Tributário.....	70
<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>74</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>80</b>

## INTRODUÇÃO

A presente dissertação não se propõe como inovadora do sistema jurídico, em especial porque o subscritor da análise não se apresenta, nessa fase, a partir de uma perspectiva criacionista da doutrina jurídica. O que se propõe, nessa analítica, é um estudo a respeito da definição, formação e aplicação dos precedentes no processo tributário, em razão, principalmente, das inovações normativas introduzidas pelo Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), em especial os impactos decorrentes da prescrição do art. 927, segundo o qual os juízes e os tribunais observarão as decisões do Supremo Tribunal 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 vinculados.

O primeiro capítulo apresenta-se com a ideia do processo judicial como garantia para a adequada definição e formação dos precedentes no processo tributário. Tal preocupação é elevada com a inovação introduzida pelo art. 927 do Novo Código de Processo Civil que amplia a possibilidade de precedentes obrigatórios, inclusive a partir de decisões do Superior Tribunal de Justiça. Esse capítulo também investiga a constitucionalização do processo, como garantia de segurança e estabilidade jurídicas às pessoas e empresas, à medida que as inúmeras novas decisões – algumas passadas em menos de ano e meses – criam uma absurda sensação de imprevisibilidade quanto à compreensão do sistema jurídico de Direito positivo.

No segundo capítulo da presente dissertação será desenvolvida a ideia sobre o sistema constitucional de competência tributária, a fim de demonstrar que somente é possível definir um precedente em matéria tributária, a partir do que prescreve o art. 927 do Novo Código de Processo Civil, se o órgão jurisdicional tem, segundo a Constituição Republicana, competência para decidir em última instância a matéria jurídico-tributária discutida no caso concreto do processo tributário. Nesse capítulo, demonstrar-se-á, ainda, uma importante relação entre a reserva legal

formal tributária, que exige lei complementar para determinadas matérias tributárias, consoante prescreve o art. 146 da Constituição Republicana e a competência tributária, cuja conjugação deve ser considerada pelo intérprete, no processo tributário judicial, em favor do contribuinte, titular do poder, principalmente porque, interpretação diversa implica absurda contradição, qual seja a de que o poder disciplinado na norma constitucional poderia ser exercido contra o seu titular, o que, obviamente, não se admite.

No terceiro capítulo será analisado o sistema dos precedentes a partir da inovação do art. 927 do Novo Código de Processo Civil, em especial sob a matéria tributária, para demonstrar que apenas é possível afirmar uma decisão como precedente judicial, segundo aquela prescrição da norma processual civil, se o Supremo Tribunal Federal julgar o caso, em controle concentrado de constitucionalidade ou recurso excepcional, se a matéria submetida à Corte é de sua competência, segundo a norma constitucional de competência tributária. Do mesmo modo, a decisão do Superior Tribunal de Justiça poderá ser definida na forma do art. 927, incs. III, IV e V do Novo Código de Processo Civil, como precedente judicial obrigatório se a matéria infraconstitucional está definida, segundo a norma de competência tributária, no âmbito da competência jurisdicional dessa Corte Superior.

Esse capítulo tenta demonstrar a correlação entre a norma constitucional de competência tributária e a competência jurisdicional das Cortes Superiores – Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça – como forma de assegurar que o poder de instituir tributos, mediante o exercício da competência tributária, não venha a ser utilizado em detrimento do contribuinte. A interpretação sistemática sobre as regras constitucionais da distribuição de competências legislativa, administrativa e tributária e a competência jurisdicional dos tribunais superiores, permite maior segurança na definição dos precedentes judiciais em matéria tributária, assim como a sua posterior interpretação e aplicação no processo tributário judicial.

Pondera-se, nesse estudo, que a definição dos precedentes no processo tributário, segundo o art. 926 do Novo Código de Processo Civil, bem como a posterior aplicação obrigatória, consoante o art. 927 do Novo Código de Processo Civil, pelos juízes e tribunais, não depende, no primeiro momento, de questões

valorativas ou particulares dos juízes das Cortes Superiores, mas das regras de competência prescritas na Constituição da República.

Tal preocupação eleva-se diante de algumas decisões controversas entre as Cortes Superiores do país, como se observou na querela interpretativa sobre a incidência ou não do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) na importação de veículo automotor para uso próprio. No primeiro momento, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do TEMA nº 695, em Recurso Repetitivo REsp. nº 1396488/SC, concluiu que é firme o entendimento no sentido de que não incide IPI sobre veículo importado para uso próprio, tendo em vista que o fato gerador do referido tributo é a operação de natureza mercantil ou assemelhada e, ainda, por aplicação do princípio da não cumulatividade.

O quarto capítulo discutirá o controle da interpretação dos precedentes no processo tributário através, inicialmente, de um esquema adequado da linguagem jurídica, a fim de combater, no processo tributário judicial, os excessos exegéticos. Para tanto, esse capítulo desenvolverá uma investigação sobre a regra da fundamentação analítica da decisão judicial, com base no art. 489, § 1º e art. 927, § 1º, ambos do Novo Código de Processo Civil. Em segundo plano, o capítulo analisará as prescrições contidas pelos arts. 107 a 112 do Código Tributário Nacional, como importantes regras que funcionam como suporte, infraconstitucional, do controle interpretativo dos precedentes no processo tributário.

Por fim, a dissertação objetiva também, ainda que sem apresentar-se como conclusiva do debate, identificar que certas decisões das Cortes Superiores, embora aplicadas como precedentes judiciais, são, no máximo, simples decisões com caráter meramente persuasivo no discurso jurídico, mas sem a força vinculante determinada pelo art. 927 do Novo Código de Processo Civil, porque desprovidas da necessária correlação entre norma constitucional de competência tributária e a competência jurisdicional dos órgãos judiciários.

# 1 A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO PROCESSO CONTRA O ABUSO FISCAL DO ESTADO

## 1.1 A Evolução do Processo no Estado Constitucional

Já vão longe os tempos oitocentistas e as influências pandectísticas sobre o direito processual, resultado do Estado Liberal forjado nas bases teóricas do positivismo jurídico clássico. Esses tempos influenciaram decisivamente na formação teórica conceitualista da processualística novecentista, que tem na Escola Italiana um dos grandes representantes mundiais.

Assim leciona LUIZ GUILHERME MARINONI (2016, p. 50):

O quadro teórico do positivismo clássico de Oitocentos, que forneceu os pressupostos gerais para as teorias de Mortara, Chiovenda, Carnelutti e de Calamandrei sobre o conceito de jurisdição, em qualquer de suas três vertentes mais conhecidas – a *École de l'Exégèse* francesa, a *Begriffsjurisprudenz* alemã e a *Analytical Jurisprudence* inglesa – pode ser traçado em suas linhas gerais a partir de dez ideias básicas. A uma, o direito era visto desde uma perspectiva imperativista, isto é, o direito seria basicamente um conjunto de comandos e de vedações. A duas, era visto como um sistema, como algo necessariamente dotado de plenitude, isto é, um todo ordenado, completo e coerente. A três, era visto como uma ciência, nos mesmos moldes das ciências da natureza, sendo o discurso jurídico avalorativo. A quatro, era encarado como algo artificial, vale dizer, tão somente como um produto da convivência social. A cinco, como um sistema artificial de imperativos cuja eficácia depende invariavelmente do uso da força, sendo direito apenas aquilo que pode ser sancionado coercitivamente. A seis, diante do seu caráter necessariamente sancionatório, o direito era visto como algo sempre ligado ao Estado – estatismo jurídico –, na medida em que apenas o Estado detém o monopólio do uso legítimo da força. A sete, por ser necessariamente de origem estatal, o direito sempre deveria ser veiculado pela legislação, sendo a lei a fonte exclusiva ou ao menos preponderante de todas as manifestações do direito. A oito, sendo o direito artificial e estando a sua validade ligada tão somente à sua origem e à forma com que exteriorizado – formalismo jurídico –, esse teria uma moralidade contingente, não sendo a assunção de determinada moral condição de validade do discurso jurídico. A nove, pressupondo-se a norma como algo pré-existente à atividade interpretativa do juiz, o positivismo clássico enxergava na interpretação uma atividade puramente cognitiva, cujo objetivo estava em declarar o correto significado da norma. A dez, por fim, o positivismo clássico pressupunha que a ligação entre a norma e o caso concreto ocorreria mediante um juízo puramente lógico dedutivo, em que figuraria como premissa maior a norma, premissa menor o caso e como conclusão a solução jurídica verdadeira para a causa.

Essa análise sobre a evolução do processo judicial, em especial o processo tributário, é importante para se compreender o estágio de constitucionalização do processo, entendendo-se que para ser razoavelmente justo, o processo precisava

estar compatível ao Texto Constitucional. Essa análise é esclarecida por CÁSSIO SCARPINELLA BUENO (2015, p. 37-38):

[...] direito processual civil a partir da CF é, antes de tudo, extrair tudo o que ela contém sobre o direito processual civil. Todas as normas constitucionais de direito processual civil que criam o modelo de organização e de atuação do Estado-juiz criam no sentido de impor o modelo – não apenas um, qualquer um, mas o modelo – a ser necessariamente observado pelo interprete e pelo aplicador do direito processual civil. Trata-se, destarte, de uma imposição constitucional. As normas constitucionais, todas elas, devem ser acatadas inclusive no que diz respeito a estruturação do Estado-juiz e da forma de sua atuação para o atingimento de suas finalidades, o que, aliás, é eloquentemente designado, não por acaso pelo inc. LIV do art. 5º da própria CF, como devido processo legal. Se o Texto Constitucional tivesse substituído o adjetivo legal por constitucional, pouco mais seria necessário acrescentar.

O século XX, principalmente nos períodos Pós-Guerras Mundiais, a processualística evoluiu no sentido de uma constitucionalização do direito processual, entendendo-se que o processo, para ser razoavelmente justo, precisava estar compatível ao Texto Constitucional. No Brasil, uma das primeiras vozes, na doutrina processual civil, a alertar sobre essa nova tendência foi CÁSSIO SCARPINELLA BUENO (2015, p. 37-38):

A afirmação revela muito sobre o método a ser empregado para o estudo do direito processual civil. Estudar direito processual civil a partir da CF é, antes de tudo, extrair tudo o que ela contém sobre o direito processual civil. Todas as normas constitucionais de direito processual civil que criam o modelo de organização e de atuação do Estado-juiz criam no sentido de impor o modelo – não apenas um, qualquer um, mas o modelo – a ser necessariamente observado pelo interprete e pelo aplicador do direito processual civil. Trata-se, destarte, de uma imposição constitucional. As normas constitucionais, todas elas, devem ser acatadas inclusive no que diz respeito a estruturação do Estado-juiz e da forma de sua atuação para o atingimento de suas finalidades, o que, aliás, é eloquentemente designado, não por acaso pelo inc. LIV do art. 5º da própria CF, como devido processo legal. Se o texto constitucional tivesse substituído o adjetivo legal por constitucional, pouco mais seria necessário acrescentar. Observar ‘o modelo constitucional do direito processual civil’, destarte, não é uma escolha teórica ou filosófica. Não é uma corrente de pensamento que dependa da adesão deste ou daquele autor, desta ou daquela doutrinadora. Como toda boa norma constitucional, sua observância é impositiva, sob pena de inconstitucionalidade. Nesse sentido, por mais paradoxal que possa parecer, é inequivocamente inócuo o art. 1º do CPC de 2015, quando prescreve que: ‘O processo civil será ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidos pela Constituição da República Federativa do Brasil, observando-se as disposições deste Código’. Inócuo porque, em estreita harmonia com o que vim de escrever, não há escolha no sentido prescritivo da expressão – ordenado, disciplinado e interpretado de acordo com a Constituição. Ele será – sempre compreendido como ‘deverá-ser’, no sentido prescritivo da expressão – ordenado, disciplinado e interpretado – de acordo com a Constituição, queiramos ou não. É esta uma das formas de ver o que Konrad Hesse chama de ‘força normativa da Constituição’. Apesar da

observação relativa à inocuidade daquela previsão legislativa – repito, ela decorre diretamente da Constituição, sendo despicienda sua repetição pela lei infraconstitucional –, é irrecusável que o art. 1º do CPC de 2015 é pertinente para fins didáticos, para que, a todo tempo, lembremo-nos, todos, estudantes, estudiosos e aplicadores do direito processual civil (e, evidentemente do próprio Código), que ele deve ser interpretado, antes de tudo, a partir da própria CF; que ele só pode vincular seus destinatários na exata medida em que tenha observado e observe o ‘modelo constitucional’. O prezado leitor perceberá em diversas passagens desse Manual, que é o próprio CPC de 2015 que, com alguma frequência, se esquece e se afasta do ‘modelo constitucional’. ‘Havendo conflito entre norma constitucional e norma legal, mesmo que do CPC, o que deve prevalecer?’, perguntará o prezado leitor. A resposta é a busca pela possível compatibilização entre ambas. Sendo alcançada esta compatibilização, aplica-se a lei devidamente conformada ao ‘modelo constitucional’, verdadeiro processo de ‘filragem constitucional’. Se não, deve prevalecer a CF sobre a disposição infraconstitucional, que é, irremediavelmente, inconstitucional.

Ocorre que o quartel inicial do século XX apresentou as consequências nefastas do excesso do Estado Legislação, com as tragédias proporcionadas pelas Guerras Mundiais, que evidenciaram ser insuficiente um Estado limitado a assegurar a liberdade individual e o patrimônio. Os horrores desses eventos sangrentos evidenciaram a necessidade do estabelecimento de uma nova relação entre o público e o privado, principalmente no que diz respeito ao sistema jurídico, como observa LUIZ GUILHERME MARINONI (2016, p. 43):

O procedimento, visto como garantia de participação das partes, relaciona-se com o ‘devido processo legal’ (obviamente aqui compreendido em sentido processual, art. 5º, inc. LIV da CF/1988). Somente é o ‘devido processo legal’ o procedimento que obedece aos direitos fundamentais processuais insculpidas na Constituição, tais como o contraditório, a imparcialidade do juiz, a publicidade e a motivação. A observância do ‘devido processo legal’ – ou, mais propriamente, do direito ao ‘processo justo’ – legitima o exercício da jurisdição e, de outro ângulo, constitui garantia das partes diante do poder estatal.

A partir do segundo quartel do século XX formam-se as bases necessárias para o Estado Constitucional, viabilizando o surgimento do direito processual constitucional, que não se limita à proceduralização de direitos materiais prescritos em normas infraconstitucionais. Essa nova concepção do Estado importou no realinhamento entre o processo com a constituição, no qual aquele se desenvolve como instrumento constitucional de garantia de direitos fundamentais. Essa evolução histórica é bem delineada por LUIZ GUILHERME MARINONI (2016, p. 62):

Mas, se essa nova concepção de direito ainda exige que se fale de princípio da legalidade, restou necessário dar-lhe uma nova configuração, compreendendo-se que, se antes esse princípio era visto em uma dimensão formal, agora ele tem conteúdo substancial, pois requer a conformação da lei com a Constituição e, especialmente, com os direitos fundamentais. Por

isso não há mais qualquer legitimidade na velha ideia de jurisdição voltada à atuação da lei; não é possível esquecer que o Judiciário deve compreendê-la e interpretá-la a partir dos princípios constitucionais de justiça e dos direitos fundamentais. A transformação do princípio da legalidade levou Ferrajoli a aludir a uma segunda Revolução, contraposta exatamente àquela que foi criada com a aparição do antigo princípio da legalidade – que já havia provocado, com a afirmação da onipotência do legislador, uma alteração de paradigma em relação ao direito anterior ao do Estado legislativo. Essa segunda revolução também implicou uma nova quebra de paradigma, substituindo o velho princípio da legalidade formal pelo princípio da estrita legalidade ou da legalidade substancial.

Nesse contexto, o Estado Constitucional tem, além de outros instrumentos jurídicos no processo, uma garantia fundamental ao controle do poder fiscal do Estado.

Não mais se admite o exercício do poder tributário de forma arbitrária, como nos tempos modernos do absolutismo, quando o fisco, muitas vezes confundido com a própria figura do governante, editava leis instituidoras dos tributos sem qualquer procedimento legislativo adequado, bem como executava a legislação tributária independente de procedimento administrativo de lançamento e cobrança do tributo, como também promovia a execução dos contribuintes independente do devido processo legal.

Destarte, o processo amplia-se enquanto instrumento de garantia do estatuto do contribuinte, à medida que submete o exercício do poder fiscal às normas constitucionais do processo legislativo, às regras de repartição de competências administrativa, legislativa e tributária, viabilizando, com isso, um controle processual do poder tributário.

No âmbito tributário, a preocupação com a fundamentação constitucional do processo decorre da necessidade de conter os excessos exegéticos das Cortes Superiores, como se observar, dentre outros casos, na Súmula nº 239 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual a decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.

A interpretação e a aplicação dessa súmula, sem o devido controle e a necessária prudência do intérprete, podem causar enormes prejuízos ao processo tributário, principalmente com a inovação do art. 927 do Novo Código de Processo Civil. Essa preocupação fica evidente na advertência de CÁSSIO SCARPINELLA BUENO (2000, p. 34):

Em um sistema de direito processual civil em que é relevantíssimo, fundamental mesmo, verificar quando se está diante de um entendimento sumulado dos mais variados Tribunais, em que a existência de uma súmula tem aptidão de levar o magistrado, mesmo o do primeiro grau de jurisdição, a adotar modificações procedimentais – julgando monocraticamente recursos, deixando de recebê-los, julgando improcedente uma demanda antes independentemente da citação do réu etc. –, tudo isto conduz a uma sempre (e injustificável) adiada compreensão adequada de como se deve operar a interpretação e aplicação da jurisprudência como um todo e, em especial, das Súmulas dos Tribunais, tenham, ou não, força vinculante. O que releva para cá é que os precedentes da Súmula nº 239 do Supremo Tribunal Federal, diferentemente do que sugere seu enunciado, não autorizam sua aplicação indistinta a qualquer caso de coisa julgada em matéria tributária. É o que demonstram, com clareza, o exame de seus precedentes a começar pelo primeiro deles, os Embargos no Agravo de Petição nº 11.227, julgados em 1944 com acórdão publicado no Diário da Justiça de 10 de fevereiro de 1945.

A pesquisa, que ora se apresenta à crítica, investiga o impacto, especialmente a partir do Novo Código de Processo Civil – Lei nº 13.105/15, na regra dos precedentes judiciais, no processo judicial tributário e os efeitos da divergência jurisprudencial em matéria tributária.

## **1.2 O Processo Legislativo Constitucional Como Instrumento de Controle do Poder Tributário**

A Constituição da República prescreve, entre os arts. 59 e 69, o processo legislativo constitucional para a edição de emenda constitucional, lei complementar, lei ordinária, lei delegada, medida provisória, decreto legislativo e resolução (art. 59, incs. I a VII da Constituição da República). Tem-se nesse processo legislativo um importante limite ao exercício do poder tributário do Estado, porque o tributo não poderá ser instituído e, salvo as exceções constitucionalmente previstas,<sup>1</sup> majorado sem a observância da reserva legal tributária, prescrita pelo art. 150, inc. I da

---

<sup>1</sup> A Constituição da República prescreve possibilidade de majoração de determinados tributos, respeitados os limites previstos na lei instituidora, mediante decreto do Chefe do Poder Executivo, como ocorre no caso de alguns impostos federais, consoante prescreve o art. 153: Art. 153: Compete à União instituir impostos sobre:  
I – importação de produtos estrangeiros;  
II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;  
III – renda e proventos de qualquer natureza;  
IV – produtos industrializados;  
V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;  
VI – propriedade territorial rural;  
VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.  
§ 1º – É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incs. I, II, IV e V.

Constituição da República e o procedimento legislativo aplicável à norma jurídica da exação.

A relevância para o sistema jurídico do processo legislativo previsto na Constituição Nacional é reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, segundo o julgamento do MS nº 22.690:

SERVIDOR PÚBLICO – REAJUSTE DE VENCIMENTOS – OMISSÃO ATRIBUÍDA AO PRESIDENTE DA REPÚBLICA – PRETENDIDA EXISTÊNCIA, COM BASE NA LEI Nº 7.706/88, DA OBRIGAÇÃO DE O PRESIDENTE DA REPÚBLICA FAZER INSTAURAR O PROCESSO LEGISLATIVO – IMPOSSIBILIDADE DE MERA LEI ORDINÁRIA IMPOR, EM CARÁTER OBRIGATÓRIO, AO CHEFE DO EXECUTIVO, O EXERCÍCIO DO PODER DE INICIATIVA LEGISLATIVA – INICIATIVA VINCULADA DAS LEIS, QUE SÓ SE JUSTIFICA EM FACE DE EXPRESSA PREVISÃO CONSTITUCIONAL – PLEITO QUE BUSCA A FIXAÇÃO, PELO PODER JUDICIÁRIO, DE PERCENTUAL DE REAJUSTE DE VENCIMENTOS – INADMISSIBILIDADE – PRINCÍPIO DA RESERVA DE LEI E POSTULADO DA DIVISÃO FUNCIONAL DO PODER – MANDADO DE SEGURANÇA INDEFERIDO. A INICIATIVA DAS LEIS – QUE POSSUI MATRIZ CONSTITUCIONAL – NÃO PODE SER DETERMINADA EM SEDE MERAMENTE LEGAL. A disciplina jurídica do processo de elaboração das leis tem matriz essencialmente constitucional, pois residem, no texto da Constituição – e nele somente –, os princípios que regem o procedimento de formação legislativa, inclusive aqueles que concernem ao exercício do poder de iniciativa das leis. A teoria geral do processo legislativo, ao versar a questão da iniciativa vinculada das leis, adverte que esta somente se legitima – considerada a qualificação eminentemente constitucional do poder de agir em sede legislativa – se houver, no texto da própria Constituição, dispositivo que, de modo expresso, a preveja. Em consequência desse modelo constitucional, nenhuma lei, no sistema de direito positivo vigente no Brasil, dispõe de autoridade suficiente para impor, ao Chefe do Executivo, o exercício compulsório do poder de iniciativa legislativa (STF – MS nº 22.690 – Relator Min. CELSO DE MELLO – Tribunal Pleno – julgado em 17/04/1997 – DJ de 07/12/2006).

Essa limitação constitucional, decorrente das regras de competências, também funciona no âmbito do processo tributário judicial, quanto à definição do precedente judicial, como se observa na decisão do STF, em julgamento de repercussão geral no ARE nº 748.445, da relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, entende a Corte que:

O tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da matéria debatida nos presentes autos, para reafirmar a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a Anotação de Responsabilidade Técnica, instituída pela Lei nº 6.496/77, cobrada pelos Conselhos Regionais de Engenharia, Arquitetura e Agronomia, tem natureza jurídica de taxa, sendo, portanto, necessária a observância do princípio da legalidade tributária previsto no art. 150, inc. I da Constituição. Em consequência, conheceu do recurso extraordinário, desde já, mas lhe negou provimento (STF – ARE nº 748.445 – Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI – Tribunal Pleno – julgado em 23/10/2013 – DJ de 12/03/2014).

O processo legislativo – prescrito na Constituição nos arts. 59 *usque* 69 – se apresenta como um valioso instrumento de garantia ao contribuinte contra o excesso fiscal do Estado. Isso porque, em função da reserva legal tributária, prescrita no art. 150, inc. I do Texto Constitucional, o tributo somente pode ser instituído mediante lei, cujo processo de elaboração, votação e promulgação está disposto nas normas constitucionais que disciplinam o processo legislativo.

Em determinadas matérias tributárias, não basta que a pessoa política respeite a reserva legal formal, editando a norma tributante mediante lei complementar (art. 146 da Constituição da República), é necessário que respeite as regras constitucionais do processo legislativo aplicáveis a esse tipo normativo, como o cumprimento da regra do quórum de maioria absoluta, prescrita pelo art. 69 da Constituição Nacional.

Segundo o Texto Constitucional, no seu art. 146, cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, as limitações constitucionais ao poder de tributar, normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas e a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

Essa prescrição constitucional conjuga-se diretamente com o art. 150, inc. I do Texto Constitucional que determina, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

O Estado, diante da reserva legal tributária (art. 150, inc. I da Constituição da República), somente pode inovar a ordem jurídica, pela instituição de um tributo, mediante o cumprimento das normas constitucionais do processo legislativo que, dentre outras regras, estabelece a disciplina da iniciativa legislativa, da votação nas casas iniciadora e revisora, do quórum de votação e das regras de sanção e veto do projeto de lei.

Nesse contexto, tem-se, ainda, uma importante relação entre a reserva legal formal tributária, que exige lei complementar para determinadas matérias tributárias, consoante prescreve o art. 146 da Constituição Republicana e o processo legislativo, também prescrito constitucionalmente. Isto é, o ente federativo tributante deverá utilizar lei complementar para disciplinar matérias tributárias sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, limitações constitucionais ao poder de tributar, normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, da obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas e a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados.

A reserva legal formal tributária, com a prescrição do art. 146 da Constituição da República, dentre outros escopos constitucionais, funciona como limitação ao exercício arbitrário do poder de tributar e como um instrumento de proteção à segurança jurídica, o que se apresenta fundamental ao estatuto constitucional do contribuinte. Esse entendimento apresenta-se conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, consoante os seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. REPERCUSSÃO GERAL CONEXA. RE Nº 566.622. IMUNIDADE AOS IMPOSTOS. ART. 150, INC. VI, ALÍNEA 'C' DA CF/88. IMUNIDADE ÀS CONTRIBUIÇÕES. ART. 195, § 7º DA CF/88. O PIS É CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL (ART. 239 C/C ART. 195, INC. I DA CF/88). A CONCEITUAÇÃO E O REGIME JURÍDICO DA EXPRESSÃO 'INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E EDUCAÇÃO' (ART. 150, INC. VI, ALÍNEA 'C' DA CF/88) APLICA-SE POR ANALOGIA À EXPRESSÃO 'ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL' (ART. 195, § 7º DA CF/88). AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR SÃO O CONJUNTO DE PRINCÍPIOS E IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS (ART. 146, INC. II DA CF/88). A EXPRESSÃO 'ISENÇÃO' UTILIZADA NO ART. 195, § 7º DA CF/88, TEM O CONTEÚDO DE VERDADEIRA IMUNIDADE. O ART. 195, § 7º DA CF/88, REPORTA-SE À LEI Nº 8.212/91, EM SUA REDAÇÃO ORIGINAL (MI Nº 616/SP, REL. MIN. NÉLSON JOBIM, PLENO, DJ 25/10/2002). O ART. 1º DA LEI Nº 9.738/98, FOI SUSPENSO PELA CORTE SUPREMA (ADI Nº 2.028 MC/DF, REL. MOREIRA ALVES, PLENO, DJ 16/06/2000). A SUPREMA CORTE INDICIA QUE SOMENTE SE EXIGE LEI COMPLEMENTAR PARA A DEFINIÇÃO DOS SEUS LIMITES OBJETIVOS (MATERIAIS), E NÃO PARA A FIXAÇÃO DAS NORMAS DE CONSTITUIÇÃO E DE FUNCIONAMENTO DAS ENTIDADES IMUNES (ASPECTOS FORMAIS OU SUBJETIVOS), OS QUAIS PODEM SER

VEICULADOS POR LEI ORDINÁRIA (ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91). AS ENTIDADES QUE PROMOVEM A ASSISTÊNCIA SOCIAL BENEFICENTE (ART. 195, § 7º DA CF/88) SOMENTE FAZEM JUS À IMUNIDADE SE PREENCHEREM CUMULATIVAMENTE OS REQUISITOS DE QUE TRATA O ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91, NA SUA REDAÇÃO ORIGINAL, E AQUELES PREVISTOS NOS ARTS. 9º E 14 DO CTN. AUSÊNCIA DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA OU APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL DE FORMA INVERSA (ADI Nº 2.028 MC/DF, REL. MOREIRA ALVES, PLENO, DJ 16/06/2000). INAPLICABILIDADE DO ART. 2º, INC. II DA LEI Nº 9.715/98 E DO ART. 13, INC. IV DA MP Nº 2.158-35/01, ÀS ENTIDADES QUE PREENCHEM OS REQUISITOS DO ART. 55 DA LEI Nº 8.212/91, E LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE, A QUAL NÃO DECORRE DO VÍCIO DE INCONSTITUCIONALIDADE DESTES DISPOSITIVOS LEGAIS, MAS DA IMUNIDADE EM RELAÇÃO À CONTRIBUIÇÃO AO PIS COMO TÉCNICA DE INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO. *EX POSITIS*, CONHEÇO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, MAS NEGO-LHE PROVIMENTO CONFERINDO EFICÁCIA *ERGA OMNES* E *EX TUNC* [...]. 8. As limitações constitucionais ao poder de tributar são o conjunto de princípios e demais regras disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária, bem como das imunidades. O art. 146, inc. II da CF/88, regula as limitações constitucionais ao poder de tributar reservadas à lei complementar, até então carente de formal edição. (STF – RE nº 636941 – Relator Min. LUIZ FUX – Tribunal Pleno – julgado em 13/02/2014 – DJ de 04/04/2014).

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. ISS. ENTIDADES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL DO BRASIL. LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS QUE AFASTA A TRIBUTAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO DE ISENÇÃO HETERÔNOMA. CORRETO PAPEL DAS NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 1. A Segunda Turma desta Corte firmou precedentes no sentido da não incidência do ISS sobre as atividades desempenhadas por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil – BACEN. 2. A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, ‘gerais’ não significa ‘genéricas’, mas sim ‘aptas a vincular todos os entes federados e os administrados’. 3. Diferença entre isenção heterônoma, vedada pela Constituição, e normas gerais em matéria tributária. Estabelecer a diferenciação entre serviços financeiros e demais tipos de serviço faz parte do papel da União como representante da Nação. Ademais, os entes federados e a população municipal participam da vida política da Federação, representados pelo Senado e pela Câmara dos Deputados, de modo a descaracterizar quebra de autonomia ou falta de mandato de representação. Agravo regimental ao qual se nega provimento (STF – RE nº 433352 AgR – Relator Min. JOAQUIM BARBOSA – Segunda Turma – julgado em 20/04/2010 – DJ de 28/05/2010).

SERVIDOR PÚBLICO – REAJUSTE DE VENCIMENTOS – OMISSÃO ATRIBUÍDA AO PRESIDENTE DA REPÚBLICA – PRETENDIDA EXISTÊNCIA, COM BASE NA LEI Nº 7.706/88, DA OBRIGAÇÃO DE O PRESIDENTE DA REPÚBLICA FAZER INSTAURAR O PROCESSO LEGISLATIVO – IMPOSSIBILIDADE DE MERA LEI ORDINÁRIA IMPOR, EM CARÁTER OBRIGATÓRIO, AO CHEFE DO EXECUTIVO, O EXERCÍCIO DO PODER DE INICIATIVA LEGISLATIVA – INICIATIVA VINCULADA DAS LEIS, QUE SÓ SE JUSTIFICA EM FACE DE EXPRESSA PREVISÃO CONSTITUCIONAL – PLEITO QUE BUSCA A FIXAÇÃO, PELO PODER JUDICIÁRIO, DE PERCENTUAL DE REAJUSTE DE VENCIMENTOS – INADMISSIBILIDADE – PRINCÍPIO DA RESERVA DE LEI E POSTULADO DA DIVISÃO FUNCIONAL DO PODER – MANDADO

DE SEGURANÇA INDEFERIDO. A INICIATIVA DAS LEIS – QUE POSSUI MATRIZ CONSTITUCIONAL – NÃO PODE SER DETERMINADA EM SEDE MERAMENTE LEGAL [...]. O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA RESERVA DE LEI FORMAL TRADUZ LIMITAÇÃO AO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE JURISDICIONAL DO ESTADO. A reserva de lei constitui postulado revestido de função excludente, de caráter negativo, pois veda, nas matérias a ela sujeitas, quaisquer intervenções normativas, a título primário, de órgãos estatais não legislativos. Essa cláusula constitucional, por sua vez, projeta-se em uma dimensão positiva, eis que a sua incidência reforça o princípio, que, fundado na autoridade da Constituição, impõe, à administração e à jurisdição, a necessária submissão aos comandos estatais emanados, exclusivamente, do legislador. Não cabe, ao Poder Judiciário, em tema regido pelo postulado constitucional da reserva de lei, atuar na anômala condição de legislador positivo (RTJ nº 126/48, RTJ nº 143/57, RTJ nº 146/461-462, RTJ nº 153/765, v.g.), para, em assim agindo, proceder à imposição de seus próprios critérios, afastando, desse modo, os fatores que, no âmbito de nosso sistema constitucional, só podem ser legitimamente definidos pelo Parlamento. É que, se tal fosse possível, o Poder Judiciário – que não dispõe de função legislativa – passaria a desempenhar atribuição que lhe é institucionalmente estranha (a de legislador positivo), usurpando, desse modo, no contexto de um sistema de poderes essencialmente limitados, competência que não lhe pertence, com evidente transgressão ao princípio constitucional da separação de poderes (STF – MS nº 22.690 – Relator Min. CELSO DE MELLO – Tribunal Pleno – julgado em 17/04/1997 – DJ de 07/12/2006).

A norma constitucional que impõe a edição de lei complementar nacional em determinadas matérias é relevante no controle do poder fiscal do Estado, porque, dentre outros objetivos, destina-se também ao combate à guerra fiscal, conforme diagnosticado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – INEXISTÊNCIA DE PRAZO DECADENCIAL – ICMS – CONCESSÃO DE ISENÇÃO E DE OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS, INDEPENDENTEMENTE DE PREVIA DELIBERAÇÃO DOS DEMAIS ESTADOS-MEMBROS E DO DISTRITO FEDERAL – LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DO ESTADO-MEMBRO EM TEMA DE ICMS (CF, ART. 155, § 2º, INC. XII, ALÍNEA 'G') – NORMA LEGAL QUE VEICULA INADMISSÍVEL DELEGAÇÃO LEGISLATIVA EXTERNA AO GOVERNADOR DO ESTADO – PRECEDENTES DO STF – MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA EM PARTE. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE E PRAZO DECADENCIAL: O ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade não está sujeito a observância de qualquer prazo de natureza prescricional ou de caráter decadencial, eis que atos inconstitucionais jamais se convalidam pelo mero decurso do tempo. Súmula nº 360. Precedentes do STF. DIREITO DE PETIÇÃO E AÇÃO DIRETA: O direito de petição, presente em todas as Constituições brasileiras, qualifica-se como importante prerrogativa de caráter democrático. Trata-se de instrumento jurídico-constitucional posto à disposição de qualquer interessado – mesmo daqueles destituídos de personalidade jurídica –, com a explícita finalidade de viabilizar a defesa, perante as instituições estatais, de direitos ou valores revestidos tanto de natureza pessoal quanto de significação coletiva. Entidade sindical que pede ao Procurador-Geral da República o ajuizamento de ação direta perante o STF. *Provocatio ad agendum*. Pleito que traduz o exercício concreto do direito de petição. Legitimidade desse comportamento. ICMS E REPULSA CONSTITUCIONAL A GUERRA TRIBUTÁRIA ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS: O legislador constituinte republicano, com o

propósito de impedir a ‘guerra tributaria’ entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS. Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da República, em tema de ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributária, notadamente em face de seu caráter não-cumulativo, (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais. CONVENIOS E CONCESSÃO DE ISENÇÃO, INCENTIVO E BENEFÍCIO FISCAL EM TEMA DE ICMS: A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial a válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. Esses convênios – enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS – destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão. O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS. MATÉRIA TRIBUTÁRIA E DELEGAÇÃO LEGISLATIVA: A outorga de qualquer subsídio, isenção ou crédito presumido, a redução da base de cálculo e a concessão de anistia ou remissão em matéria tributária só podem ser deferidas mediante lei específica, sendo vedado ao Poder Legislativo conferir ao Chefe do Executivo a prerrogativa extraordinária de dispor, normativamente, sobre tais categorias temáticas, sob pena de ofensa ao postulado nuclear da separação de poderes e de transgressão ao princípio da reserva constitucional de competência legislativa. Precedente: ADIn nº 1.296-PE, Rel. Min. CELSO DE MELLO (STF – ADI nº 1.247 MC – Relator Min. CELSO DE MELLO – Tribunal Pleno – julgado em 17/08/1995 – DJ de 08/09/1995).

A Constituição estabelece os campos materiais para o rito de processo legislativo adequado, conforme entendimento fixado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 228.339:

TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE LEGISLAÇÃO LOCAL E LEI COMPLEMENTAR DE NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. INTERPOSIÇÃO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO ANTES DA EC Nº 45/04 (ART. 102, INC. III, ALÍNEA ‘D’). MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA INDIRETA OU REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA. MUNICÍPIO DE LARANJEIRAS DO SUL. CONTRARIEDADE DA LEGISLAÇÃO LOCAL AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. APURAÇÃO DO BENEFÍCIO INDIVIDUAL DEFICITÁRIA. LEI Nº 43/89. PROJETO Nº 09/93. EDITAL Nº 05/94. DECRETO Nº 08/95. 1. Nem toda contraposição entre lei ordinária e lei complementar se resolve no plano constitucional. Dentre outras hipóteses, a discussão será de alçada constitucional se o ponto a ser resolvido, direta ou incidentalmente, referir-se à existência ou inexistência de reserva de lei complementar para instituir o tributo ou estabelecer normas gerais em matéria tributária, pois é a Constituição que estabelece os campos materiais para o rito de processo

legislativo adequado. 2. Num segundo ponto, é possível entrever questão constitucional prévia no confronto de lei ordinária com lei complementar, se for necessário interpretar a lei complementar à luz da Constituição para precisar-lhe sentido ou tolher significados incompatíveis com a Carta (técnicas da interpretação conforme a Constituição, declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto e permanência da norma ainda constitucional). 3. Nenhuma das duas hipóteses está configurada neste caso, pois a parte-agravante invoca o Código Tributário Nacional como parâmetro de controle imediato de norma local que teria falhado em apurar o benefício individual aferido por cada contribuinte, mas, ao invés, limitou-se a fixar o valor global da obra para rateio. 4. Na época da interposição do recurso ainda não vigia o art. 102, inc. III, alínea 'd' da Constituição, incluído pela EC nº 45/04. Agravo regimental ao qual se nega provimento (STF – RE nº 228.339 AgR – Relator Min. JOAQUIM BARBOSA – Segunda Turma – julgado em 20/04/2010 – DJ de 28/05/2010).

A reserva legal formal tributária e o processo legislativo, com os avanços obtidos pela revolução do Estado Constitucional, apresentam-se como valiosos instrumentos jurídicos de controle do poder fiscal do Estado e de combate ao excesso na tributação. Nesse contexto, também se destinam à adequada formação e aplicação dos precedentes no processo tributário.

A análise proposta nesse capítulo é importante para a definição e interpretação do precedente judicial tributário no processo tributário, considerando que, segundo o Supremo Tribunal Federal, nem toda contraposição entre lei ordinária e lei complementar se resolve no plano constitucional. Dentre outras hipóteses, a discussão será de alçada constitucional se o ponto a ser resolvido, direta ou incidentalmente, referir-se à existência ou inexistência de reserva de lei complementar para instituir o tributo ou estabelecer normas gerais em matéria tributária.

## 2 NORMA CONSTITUCIONAL DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

O estudo *sub examine* busca identificar a norma constitucional de competência tributária, na sua correlação com a norma de competência jurisdicional das Cortes Superiores, com um vetor de controle da diversidade de interpretações sobre as normas tributárias e a formação dos precedentes no processo tributário, uma vez que, caso não exista um sistema de controle ou um vetor normativo, ter-se-á aplicação indiscriminada da regra de precedente judicial, a partir do comando do art. 927 do Novo Código de Processo Civil.

A competência tributária, antes de ser compreendida como prerrogativa legiferante dos entes federativos, deve ser considerada como uma expressão do poder estatal conferido pela Constituição. Considerando-a a partir dessa expressão de poder, percebe-se que a regra constitucional de competência tributária, ao invés de ser um instrumento de opressão, deve ser interpretada como uma garantia ao contribuinte.

Defende-se essa premissa porque, como qualquer poder estatal existente na democracia brasileira, a instituição do tributo deve ser considerada como um poder que emana do povo, que o exerce mediante seus representantes, na forma do art. 1º, parágrafo único, da Constituição Nacional, segundo o qual todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Assim, a competência tributária deve ser exercida em favor do contribuinte, titular do poder, mesmo porque, uma interpretação diversa implica absurda contradição, qual seja a de que o poder disciplinado na norma constitucional poderia ser exercido contra o seu titular, o que, obviamente, não se admite. Ainda é atual a doutrina estadunidense, segundo a qual o “poder de taxar é o poder de deixar vivo” (*the power to tax is the power to keep alive*),<sup>2</sup> logo o poder fiscal permite à pessoa política instituir e majorar tributos, mas não lhe autoriza fazê-lo desmedidamente e em detrimento do titular desse poder – o povo – que, embora possa ter amputado parte de seu patrimônio, não pode ser destruído pela tributação.

---

<sup>2</sup> STF – RE nº 18.331 – Relator Min. OROZIMBO NONATO – Segunda Turma – julgado em 21/09/1951 – DJ de 08/11/1951: “O poder de taxar não pode chegar a desmedida do poder de destruir, substituído o conhecido axioma de Marshall pelo – de que *the power to tax is the power to keep alive*”.

Segundo FERNANDO BONFÁ DE JESUS, ISABELA BONFÁ DE JESUS e RICARDO BONFÁ DE JESUS (2016, p. 41):

Competência tributária é a aptidão conferida pela Constituição Federal à pessoa política de direito público para produzir norma jurídica sobre tributos. Pode-se dizer que competência tributária é a aptidão para criar tributos. A Constituição não cria tributos (apesar de discriminar a norma-padrão), mas reparte a competência entre as pessoas políticas para que estas legislem acerca de tal tema. A competência tributária dos impostos está prevista na Constituição Federal, nos arts. 153 e 154 (impostos da União), art. 155 (impostos dos Estados e Distrito Federal) e art. 156 (impostos dos Municípios). Isso denota que os Estados, por exemplo, detêm competência sobre os impostos discriminados no art. 155 da CF/88, restando, por outro lado, impedidos de exercer competência para exigir os impostos da órbita dos Municípios, previstos no art. 156 da CF/1988. Isto é, a competência de um ente inibe a órbita de competência de qualquer outro ente, em respeito ao princípio federativo. No Brasil, por força do princípio da legalidade (art. 5º, inc. II e 150, inc. I da CF/1988), os tributos só podem ser criados por intermédio de lei. Assim, somente com o exercício da competência pelos entes tributantes, diga-se, com a edição da lei, é que o tributo será passível de exigência (não basta a previsão da Constituição Federal). E é pelo fato de possuírem Poder Legislativo que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios receberam da Constituição Federal de 1988 (Poder Constituinte Originário) competência legislativa tributária para editar normas jurídicas tributárias.

Esse entendimento vem sendo mantido na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, conforme se evidencia no seguinte julgado:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – TAXA DE EXPEDIENTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS – DPVAT – INCIDÊNCIA DA REFERIDA TAXA DE EXPEDIENTE SOBRE AS SOCIEDADES SEGURADORAS – ALEGAÇÃO DE ILEGITIMIDADE ATIVA DAS ENTIDADES SINDICAIS QUE FIZERAM INSTAURAR O PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO NORMATIVA ABSTRATA – INOCORRÊNCIA – PERTINÊNCIA TEMÁTICA CONFIGURADA – ALEGADA UTILIZAÇÃO DO CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO PARA A DEFESA DE INTERESSES INDIVIDUAIS E CONCRETOS – NÃO-CARACTERIZAÇÃO – RECONHECIMENTO, PELO RELATOR DA CAUSA, DE QUE SE RÉVESTE DE DENSIDADE JURÍDICA A PRETENSÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DEDUZIDA PELOS LITISCONSORTES ATIVOS – INOBSERVÂNCIA, NA ESPÉCIE, DA RELAÇÃO DE RAZOÁVEL EQUIVALÊNCIA QUE NECESSARIAMENTE DEVE HAVER ENTRE O VALOR DA TAXA E O CUSTO DO SERVIÇO PRESTADO OU POSTO À DISPOSIÇÃO DO CONTRIBUINTE – OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA NÃO-CONFISCATORIEDADE (CF, ART. 150, INC. IV) E DA PROPORCIONALIDADE (CF, ART. 5º, INC. LIV) – ENTENDIMENTO DO RELATOR DE QUE, NÃO OBSTANTE CONFIGURADO O REQUISITO PERTINENTE À PLAUSIBILIDADE JURÍDICA, NÃO SE REVELA PRESENTE, NO CASO, O PRESSUPOSTO DO *PERICULUM IN MORA* – DECISÃO DO PLENÁRIO, NO ENTANTO, QUE RECONHECEU CONFIGURADA, NA ESPÉCIE, A SITUAÇÃO CARACTERIZADORA DO *PERICULUM IN MORA*, O QUE O LEVOU A NÃO REFERENDAR, POR TAL RAZÃO, A DECISÃO DO RELATOR – CONSEQUENTE DEFERIMENTO DA MEDIDA CAUTELAR. INADEQUAÇÃO DO CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO PARA A DEFESA DE INTERESSES INDIVIDUAIS E CONCRETOS: SITUAÇÃO INOCORRENTE NA ESPÉCIE. CONSEQÜENTE IDONEIDADE JURÍDICA

DO MEIO PROCESSUAL UTILIZADO [...]. TRIBUTAÇÃO E OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo. O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado (STF – ADI nº 2.551 MC-QO – Relator Min. CELSO DE MELLO – Tribunal Pleno – julgado em 02/04/2003 – DJ de 20/04/2006).

A arbitrariedade e o excesso decorrentes do exercício da competência tributária já foram diagnosticados na doutrina, principalmente em tempos pretéritos, consoante denuncia ANTÔNIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA (1972, p. 12-13):

Numa perspectiva histórica, a outorga de competências tributárias se fez simplesmente, à superfície do problema, cujas raízes mal afloravam em sociedades agrárias, estáticas, de reduzida interpenetração econômica e humana, rarefação de transportes e comunicações. Nessas federações foi o poder tributária repartido uniforme e irrestritamente por todo o corpo político, estendendo-se a competência de União e Estados a quaisquer matérias circunscritas à sua jurisdição territorial, duplicando-se ou multiplicando-se a tributação sobre idêntico objeto, na ausência de contenção espontânea dos poderes envolvidos. Prevalencia, pois, o conceito pelo do pluralismo territorial, pedra de toque do federalismo, segundo o qual, inexistindo demarcação de competência material, todos os órgãos exercem simultaneamente seu poder. A limitação se cingia em reservar à União competência exclusiva para decretar impostos aduaneiros, instrumento necessário à complementação de seu poder regulatório sobre o comércio internacional (Estados Unidos). Papel relevante exerceu, na gênese dessa solução, a preocupação de dar máxima distensibilidade ao poder tributário federal, para prevenir necessidades futuras.

No campo do processo tributário a observância das regras constitucionais de competência tributária revela-se fundamental à correta formação dos precedentes, à medida que, em se tratando de matéria constitucional, o que se observa das prescrições dos arts. 145, 148, 149, 149-A, 153, 154, 155, 156 e 195 da Constituição Nacional, somente é possível definir uma decisão judicial como precedente obrigatório nessa matéria, se a mencionada decisão foi proferida pelo Supremo Tribunal Federal, posto que, nos termos do art. 102 da Constituição Federal,

compete a essa Corte processar, originariamente e julgar, mediante recursos, as causas que versam sobre matéria constitucional. Com isso, evita-se que uma decisão proferida por outro tribunal, que não seja a Suprema Corte, sobre a matéria de competência tributária, possa ser definida, sob a prescrição do art. 927 do Novo Código de Processo Civil, como precedente judicial.

## **2.1 Correlação Entre as Normas de Distribuição de Competências Tributárias e as Normas de Repartição de Competências Legislativa e Administrativa**

Como assegurar que o poder de instituir tributos, mediante o exercício da competência tributária, não seja utilizado em detrimento do contribuinte? A resposta a essa indagação encontra-se na interpretação sistemática sobre as regras constitucionais da distribuição de competências legislativa, administrativa e tributária.

O controle do exercício do poder fiscal, cuja expressão máxima está na instituição do tributo, não depende, no primeiro momento, de questões valorativas. Esse controle, antes de exigir interpretações substancialistas, deve ser realizado com fundamento nas regras constitucionais sobre a distribuição de competências, o que assegura o controle procedimental do exercício da competência tributária.

A Constituição da República distribui entre os entes federativos competências tributárias. Essa repartição de competência é prescrita objetivamente no Título VI do Texto Constitucional, discriminando em: os impostos (Constituição Federal, art. 145, inc. I e arts. 153, 154, 155 e 156), as taxas (Constituição Federal, art. 145, inc. II), as contribuições de melhoria (Constituição Federal, art. 145, inc. III), as contribuições sociais (Constituição Federal, art. 149), contribuições da seguridade social (Constituição Federal, art. 195, *caput* e § 4º), contribuição do salário educação (Constituição Federal, art. 212, § 5º), contribuição de intervenção no domínio econômico (Constituição Federal, art. 149), contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas (Constituição Federal, art. 149) e os empréstimos compulsórios (Constituição Federal, art. 148). A instituição dessas espécies tributárias faz-se segundo a competência tributária de cada ente federativo, sendo que em alguns casos, como das taxas e das contribuições de melhoria, devem estar

correlacionados com as competências administrativa e legislativa fixadas para as pessoas políticas.

Para um adequado controle do exercício desse poder fiscal estatal, as competências tributárias não podem ser interpretadas de forma isolada, muito menos se limitando às prescrições do Título VI do Texto Constitucional. Deve-se realizar uma interpretação sistemática, considerando todo o sistema constitucional de competências, em especial as competências administrativa e legislativa prescritas no Título III da Constituição Nacional.

Essa exegese é fundamental para o correto controle do exercício da competência tributária, porque não é possível que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituam tributos sem respeitar as regras de competências administrativa e legislativa previstas nos arts. 21, 22, 23, 24, 25, 30 e 32 da Constituição Nacional.

A interpretação da norma de competência tributária sob os limites fixados pelas regras constitucionais de competências legislativa e administrativa é fundamental para o controle do poder estatal de instituição dos tributos. Sem essa limitação não seria possível controlar o exercício da competência tributária comum para a instituição de taxa e de contribuição de melhoria, prevista no art. 145, incs. II e III da Constituição da República, havendo o risco de as pessoas políticas instituírem esses tributos além de seus limites federativos.

É possível identificar na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal esse controle sobre o exercício da competência tributária comum, conforme o seguinte julgado:

A taxa, espécie de tributo vinculado, tendo em vista o critério jurídico do aspecto material do fato gerador, que Geraldo Ataliba denomina de hipóteses de incidência (Hipótese de Incidência Tributária, Ed. Rev. dos Tribs., 4. ed., 1991, p. 128 *et seq.*), ou é de polícia, decorrente do exercício do poder de polícia, ou é de serviço, resultante da utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (CF, art. 145, inc. II). A materialidade do fato gerador da taxa, ou de sua hipótese de incidência, é, 'sempre e necessariamente um fato produzido pelo Estado, na esfera jurídica do próprio Estado, em referibilidade ao administrado' (Geraldo Ataliba, Sistema Trib. na Constituição de 1988, Rev. de Dir. Trib., 51/140), ou 'uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte', que 'pode consistir ou num serviço público ou num ato de polícia' (Roque Antônio Carrazza, Curso de Dir. Const. Tributário, Ed. R.T., 2. ed., 1991, p. 243). As taxas de polícia, conforme mencionamos, decorrem do exercício do poder

de polícia, conceituado este no art. 78 do CTN, e as de serviço, de um serviço público prestado ao contribuinte, serviço público específico e divisível (CF, art. 145, inc. II). Os serviços públicos, ensina Roque Carrazza, 'se dividem em gerais e específicos', certo que os primeiros, ou gerais, 'são os prestados *uti universi*, isto é, indistintamente a todos os cidadãos', alcançando 'a comunidade, como um todo considerada, beneficiando número indeterminado (ou, pelo menos, indeterminável) de pessoas.' (*ob. cit.*, p. 243). Esses serviços não constituem fato gerador de taxa, não podem, portanto, ser custeados por meio de taxa, mas pelos impostos. 'Já os serviços específicos', acrescenta Carrazza, 'são os prestados *ut singuli*. Referem-se a uma pessoa ou a um número determinado (ou, pelo menos, determinável, de pessoas). São de utilização individual e mensurável. Gozam, portanto, de divisibilidade, é dizer, da possibilidade de avaliar-se a utilização efetiva ou potencial, individualmente considerada' (*ob. e loc. cit.*). Noutras palavras, o serviço 'é específico quando possa ser separado em unidades autônomas de intervenção da autoridade, ou de sua utilidade, ou de necessidade pública, que o justificou: p. ex., a existência do corpo de bombeiros para o risco potencial de fogo'; e 'é divisível quando possa funcionar em condições tais que se apure a utilização individual pelo usuário: – a expedição de certidões, a concessão de porte de armas, a aferição dos pesos e medidas etc.' (Aliomar Beleeiro, *Direito Trib. Brasileiro, Forense*, 10. ed., p. 353-354). O serviço público, pois, que dá ensejo ao nascimento da taxa, há de ser um serviço específico e divisível. A sua utilização, pelo contribuinte, ou é efetiva ou é potencial, vale dizer, ou o serviço público é prestado ao contribuinte ou é posto à disposição deste [...]. Concedo que há serviços públicos que somente podem ser remunerados mediante taxa. Do acórdão do RE nº 89.876/RJ, relatado pelo eminente Min. Moreira Alves (RTJ nº 98/230) e da conferência que S. Exa. proferiu no 'X Simpósio Nacional de Direito Tributário' [...] penso que podemos extrair as seguintes conclusões, com pequenas alterações em relação ao pensamento do eminente Min. Moreira Alves: os serviços públicos poderiam ser classificados assim: 1) serviços públicos propriamente estatais, em cuja prestação o Estado atue no exercício de sua soberania, visualizada esta sob o ponto de vista interno e externo: esses serviços são indelegáveis, porque somente o Estado pode prestá-los. São remunerados, por isso mesmo, mediante taxa, mas o particular pode, de regra, optar por sua utilização ou não [...]. 2) serviços públicos essenciais ao interesse público: são serviços prestados no interesse da comunidade. São remunerados mediante taxa [...]. 3) serviços públicos não essenciais e que, não utilizados, disso não resulta dano ou prejuízo para a comunidade ou para o interesse público. Esses serviços são, de regra, delegáveis, vale dizer, podem ser concedidos e podem ser remunerados mediante preço público. Exemplo: o serviço postal, os serviços telefônicos, telegráficos, de distribuição de energia elétrica, de gás etc. (STF – ADI nº 447 – Relator Min. Octavio Gallotti – Voto do Min. Carlos Velloso – Tribunal Pleno – julgado em 05/06/1991 – DJ de 05/03/1993).

O controle do exercício competência tributária, considerando a repartição de competências legislativa e administrativa, faz-se com fundamento no princípio da preponderância do interesse federativo. O ente federativo somente pode exercer a sua competência tributária para instituição das taxas em função da preponderância de interesse inerente à competência legislativa ou administrativa.

O Supremo Tribunal Federal, em sua jurisprudência, tem observado, embora não faça menção à terminologia aqui utilizada, a preponderância do interesse

federativo quando do julgamento de casos sobre competência dos entes federativos, conforme se depreende do julgado:

[...] conflito entre a União Federal e as demais unidades federada no exercício, em tema ambiental, de sua competência material comum – critérios de superação desse conflito: critério da preponderância do interesse e critério da colaboração entre as pessoas políticas – reconhecimento, na espécie, em juízo de delibação, do caráter mais abrangente do interesse da união federal – inoccorrência, ainda, de situação de irreversibilidade decorrente da consulta pública convocada pelo IBAMA [...] (STF – AC nº 1.255 MC-AgR – Relator Min. CELSO DE MELLO – Tribunal Pleno – julgado em 27/06/2007 – DJ de 30/10/2014).

Dessa forma, a União exercerá a competência tributária para a instituição de taxa em função do interesse nacional, consoante as competências administrativa e legislativa prescritas nos arts. 21 e 22 do Texto Constitucional. Os Estados exercerão essa competência tributária em razão de um interesse regional, como disposto nos arts. 24 e 25 da Constituição Nacional. O Município, por sua vez, exercerá a competência com fundamento em interesse local, conforme prescreve o art. 30 da Constituição Federal.

A conjugação entre as normas de competências legislativa, material e tributária é bem delineada pelo professor LUIS EDUARDO SHOUERI (2005, p. 338):

O texto constitucional brasileiro adota ora a técnica de repartição horizontal, ora vertical. De repartição horizontal pode-se cogitar ao se examinar a enumeração das 'matérias' de competência exclusiva da União, bem como à vista do art. 30, que reserva matérias aos Municípios, além do art. 25, § 1º, que não deixa de indicar, pela negativa, a competência privativa dos Estados. Convivem com as competências privativas do art. 24, que trata da competência concorrente (não cumulativa) da União, dos Estados e do Distrito Federal, e o art. 30, inc. II, que prevê a competência dos Municípios para suplementar a legislação federal e estadual no que couber.

Nesse sentido, apresenta-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

[...] ICMS E REPULSA CONSTITUCIONAL A GUERRA TRIBUTARIA ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS: O legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a 'guerra tributária' entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS. Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da República, em tema de ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributaria, notadamente em face de seu caráter não-cumulativo, (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder e/ou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais. CONVENIOS E CONCESSÃO

DE ISENÇÃO, INCENTIVO E BENEFÍCIO FISCAL EM TEMA DE ICMS: A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial a válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. Esses convênios – enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS – destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão. O pacto federativo, sustentando-se na harmonia que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, legitima as restrições de ordem constitucional que afetam o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, de sua competência normativa em tema de exoneração tributária pertinente ao ICMS. MATÉRIA TRIBUTÁRIA E DELEGAÇÃO LEGISLATIVA: A outorga de qualquer subsídio, isenção ou crédito presumido, a redução da base de cálculo e a concessão de anistia ou remissão em matéria tributária só podem ser deferidas mediante lei específica, sendo vedado ao Poder Legislativo conferir ao Chefe do Executivo a prerrogativa extraordinária de dispor, normativamente, sobre tais categorias temáticas, sob pena de ofensa ao postulado nuclear da separação de poderes e de transgressão ao princípio da reserva constitucional de competência legislativa. Precedente: ADIn nº 1.296-PE, Rel. Min. CELSO DE MELLO (STF – ADI nº 1247 MC – Relator Min. CELSO DE MELLO – Tribunal Pleno – julgado em 17/08/1995 – DJ de 08/09/1995).

Essa situação fica evidente no caso da competência estadual para instituir o imposto *operações*, relativo à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 155, inc. II da Constituição da República), na qual o Estado, embora com autonomia sobre essa tributação, não poderá, livremente, dispor sobre a matéria referente à prestação de serviço de telecomunicação, porque se trata de competência legislativa e administrativa da União (art. 21, incs. XI e XII, alínea 'b' e art. 22, inc. IV), como se depreende da análise conjugada desses dispositivos constitucionais:

Art. 21: Compete à União:

[...]

XI – explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais;

XII – explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:

[...]

b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidro energéticos.

Art. 22: Compete privativamente à União legislar sobre:

[...]

IV – águas, energia, informática, telecomunicações e radiodifusão.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sugere essa interpretação sistemática entre a competência administrativa e legislativa com a competência tributária dos Estados, como se observa no julgamento ADI nº 1.467:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS SOBRE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO: RADIODIFUSÃO SONORA E DE SONS E DE IMAGENS (ALÍNEA 'A' DO INC. XII DO ART. 21 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ART. 132, INC. I, ALÍNEA 'B' DA LEI ORGÂNICA DO DISTRITO FEDERAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ICMS sobre serviços de comunicação: radiodifusão sonora e de sons e de imagens (alínea 'a' do inc. XII do art. 21 da CF. Art. 132, inc. I, inc. 'b' da Lei Orgânica do Distrito Federal [...]). O art. 132, inc. I, alínea 'b' da Lei Orgânica do Distrito Federal, ao admitir a incidência do ICMS apenas sobre os serviços de comunicação, referidos no inc. XI do art. 21 da CF, vedou sua incidência sobre os mencionados no inc. XII, alínea 'a', do mesmo artigo, ou seja, sobre os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens (art. 21, inc. XII, alínea 'a' da CF, com a redação dada pela EC nº 08, de 15/08/1995). Com isso, estabeleceu, no Distrito Federal, tratamento diferenciado dessa questão, em face do que ocorre nas demais unidades da Federação e do disposto no art. 155, inc. II da CF, pelos quais o ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação. Assim, ainda que indiretamente, concedeu imunidade, quanto ao ICMS, aos prestadores de serviços de radiodifusão sonora e de sons e de imagens, sem que essa imunidade estivesse prevista na CF (art. 155, inc. II), que, ademais, não admite que os Estados e o Distrito Federal concedam, com relação ao ICMS, nem mesmo simples isenções, incentivos e benefícios fiscais, senão com observância da lei complementar a que aludem o art. 155, § 2º, inc. XII, alínea 'g' (STF – ADI nº 1.467 – Relator Min. Sydney Sanches – Tribunal Pleno – julgado em 12/02/2003 – DJ de 11/04/2003).

Dessa forma, tem-se o controle procedimental do exercício do poder tributário, realizado mediante a correta aplicação das regras constitucionais do processo legislativo e da repartição de competências administrativa, legislativa e tributária, como importante instrumento de combate dos excessos interpretativos na formação e aplicação dos precedentes no processo tributário.

O que se tem nessa proposta é a tentativa de combater, mediante a observância das regras constitucionais, as arbitrariedades que podem decorrer, inclusive, do decisionismo jurídico baseado em interpretações extravagantes sobre princípios e metanormas, que “criam” normas aos casos concretos com impressões valorativas próprias do intérprete.

O que se pretende com a presente análise é demonstrar que, no Estado Democrático de Direito, embora a Constituição Nacional prescreva inúmeros princípios, conceitos indeterminados e cláusulas abertas, o mais adequado, quanto ao controle da formação dos precedentes no processo tributário, é o controle

procedimental realizado através das normas constitucionais do processo legislativo e da repartição de competências.

A correta compreensão sobre a norma de competência tributária é fundamental para a formação e aplicação dos precedentes, segundo a prescrição do art. 927 do Novo Código de Processo Civil, porque a decisão da Corte Superior será considerada obrigatória, nos termos dessa norma processual, se houver a compatibilidade com norma de competência jurisdicional, a fim de evitar que algumas decisões, cuja matéria não é de competência de uma Corte Superior, venha a ser definida como decisão obrigatória segundo aquele dispositivo normativo processual.

Interpretar de outra forma contraria a própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual determinadas matérias jurídico-tributárias não podem ser julgadas pela Corte em razão da ausência de competência, como se depreende dos seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CAIXA ECONÔMICA FEDERAL. IMÓVEIS DO PROGRAMA DE ARRENDAMENTO RESIDENCIAL (PAR). ISENÇÃO DO PAGAMENTO DA TAXA DE COLETA DE LIXO. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. 1. A controvérsia relativa à isenção do pagamento da Taxa de Coleta de Lixo de imóveis do Programa de Arrendamento Residencial, fundada na interpretação da Lei Municipal nº 11.988/04, é de natureza infraconstitucional. 2. É cabível a atribuição dos efeitos da declaração de ausência de repercussão geral quando não há matéria constitucional a ser apreciada ou quando eventual ofensa à Carta Magna se dê de forma indireta ou reflexa (RE nº 584.608 RG, Min. ELLEN GRACIE, DJe de 13/03/2009). 3. Ausência de repercussão geral da questão suscitada, nos termos do art. 543-A do CPC (STF – RE nº 855.026 RG – Relator Min. TEORI ZAVASCKI – julgado em 19/02/2015 – DJ de 27/02/2015).

TRIBUTÁRIO. GRATIFICAÇÃO ESPECIAL DE LOCALIDADE (GEL), TRANSFORMADA EM VANTAGEM PESSOAL NOMINALMENTE IDENTIFICADA (VPNI). INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NATUREZA DA VERBA. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. 1. A controvérsia relativa à incidência de contribuição previdenciária sobre a Gratificação Especial de Localidade, fundada na interpretação das Leis nº 9.527/97 e nº 9.783/99, é de natureza infraconstitucional. 2. O Supremo Tribunal Federal vem reiteradamente rejeitando a repercussão geral de temas análogos, em que a incidência de tributo sobre determinada verba supõe prévia definição de sua natureza, se remuneratória ou indenizatória (AI nº 705.941-RG, Relator Min. CEZAR PELUSO, DJe de 23/04/2010; RE nº 611.512-RG, Relator Min. ELLEN GRACIE, DJe de 23/11/2010; RE nº 688.001-RG, de minha relatoria, DJe de 18/11/2013; ARE nº 802.082-RG, de minha relatoria, DJe de 29/04/2014; ARE nº 745.901-RG, de minha relatoria, DJe de 18/09/2014). 3. É cabível a atribuição dos efeitos da

declaração de ausência de repercussão geral quando não há matéria constitucional a ser apreciada ou quando eventual ofensa à Carta Magna se dê de forma indireta ou reflexa (RE nº 584.608-RG, Min. ELLEN GRACIE, DJe de 13/03/2009). 4. Ausência de repercussão geral da questão suscitada, nos termos do art. 543-A do CPC (STF – RE nº 814.204 RG – Relator Min. TEORI ZAVASCKI – julgado em 09/10/2014 – DJ de 03/11/2014).

O mesmo raciocínio aplica-se ao Superior Tribunal de Justiça, cuja jurisprudência afirma que determinadas matérias jurídico-tributárias não podem ser julgadas pela Corte em razão da ausência de competência, em razão da natureza constitucional dessas matérias jurídicas, como se observa nos seguintes julgados:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO AO RITO DOS REPETITIVOS (ART. 543-C DO CPC). DISSÍDIO PRETORIANO NÃO CARACTERIZADO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL DECLARATÓRIA NÃO EVIDENCIADA. INCOMPETÊNCIA DO STJ PARA REVISÃO DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL NA VIA RECURSAL ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DE INDICAÇÃO DO CNPJ DO EXECUTADO NA PETIÇÃO INICIAL. DESNECESSIDADE. REQUISITO NÃO PREVISTO NA LEI Nº 6.830/80 (LEI DE EXECUÇÃO FISCAL). PREVISÃO EXISTENTE NA LEI Nº 11.419/06 (LEI DE INFORMATIZAÇÃO DO PROCESSO JUDICIAL). PREVALÊNCIA DA LEI ESPECIAL (LEI Nº 6.830/80). NOME E ENDEREÇO DO EXECUTADO SUFICIENTES À REALIZAÇÃO DO ATO CITATÓRIO. FIXAÇÃO DA TESE, EM REPETITIVO, DA DISPENSABILIDADE DA INDICAÇÃO DO CNPJ DO DEVEDOR (PESSOA JURÍDICA) NAS AÇÕES DE EXECUÇÃO FISCAL. RECURSO DO FISCO PROVIDO. 1. Conhece-se do especial apenas pelo autorizativo da letra 'a', vez que a invocada divergência jurisprudencial não restou evidenciada. Não se presta o especial, ademais, para revisar alegado maltrato a regramento constitucional. 2. O tribunal de origem prestou a jurisdição de forma completa, não se descortinando, por isso, a aventada ofensa ao art. 535 do CPC. 3. Nas instâncias ordinárias, decidiu-se pelo indeferimento da petição inicial de ação de execução fiscal movida pelo município de Manaus-AM, sob o argumento da falta de indicação, pelo exequente, do número do CNPJ da pessoa jurídica executada. 4. Tal exigência, contudo, não se acha prevista na legislação especial que rege o procedimento executivo fiscal, a saber, a Lei nº 6.830/80, cujo art. 6º, ao elencar os requisitos da petição inicial, não prevê o fornecimento do CNPJ da parte requerida, providência, diga-se, também não contemplada no art. 282, inc. II do CPC. 5. A previsão de que a petição inicial de qualquer ação judicial contenha o CPF ou o CNPJ do réu encontra suporte, unicamente, no art. 15 da Lei nº 11.419/06, que disciplina a informatização dos processos judiciais, cuidando-se, nessa perspectiva, de norma de caráter geral. 6. Portanto, e sem que se esteja a questionar a utilidade da indicação de tais dados cadastrais já na peça inaugural dos processos em geral, certo é que não se pode cogitar de seu indeferimento com base em exigência não consignada na legislação fiscal específica (*in casu*, a Lei nº 6.830/80-LEF), tanto mais quando o nome e o endereço da parte executada, trazidos com a inicial, possibilitem, em tese, a efetivação do ato citatório. 7. Em caso assemelhado, também decidido em sede de repetitivo, a 1ª Seção do STJ concluiu por afastar a exigência de que a exordial da execução se fizesse acompanhar, também, da planilha discriminativa de cálculos, isto porque: 'A petição inicial da execução fiscal apresenta seus requisitos essenciais próprios e especiais que não podem ser exacerbados a pretexto da aplicação do Código de Processo Civil, o qual, por conviver com a *lex specialis*, somente se aplica subsidiariamente'

(REsp. nº 1.138.202/ES, Relator Min. Luiz Fux, DJe 01/02/2010). 8. Outrossim, a existência de atos normativos do Conselho Nacional de Justiça (Resoluções 46/07 e 121/10), como também de verbete do tribunal local (Súmula nº 02/TJAM), prevendo a indicação do CPF/CNPJ dos litigantes já no pórtico das ações em geral, não se prestam, só por si, a legitimar o indeferimento da petição inicial em ações de execução fiscal, sem prejuízo da vinda desses dados cadastrais em momento posterior. 9. Tese fixada para os fins do art. 543-C do CPC: 'Em ações de execução fiscal, descabe indeferir a petição inicial sob o argumento da falta de indicação do CNPJ da parte executada (pessoa jurídica), visto tratar-se de requisito não previsto no art. 6º da Lei nº 6.830/80 (LEF), cujo diploma, por sua especialidade, ostenta primazia sobre a legislação de cunho geral, como ocorre frente à exigência contida no art. 15 da Lei nº 11.419/06'. 10. Recurso especial do fisco municipal parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido para, no caso concreto, determinar-se o regular prosseguimento da execução fiscal (STJ – REsp. nº 1.455.091/AM – Relator Min. SÉRGIO KUKINA – Primeira Seção – julgado em 12/11/2014 – DJe 02/02/2015).

TRIBUTÁRIO – PROCESSO CIVIL – IMPOSTO SOBRE A RENDA – REGIME DE TRIBUTAÇÃO – DESPESAS DEDUTÍVEIS – REGIME DE CAIXA – DEPÓSITOS JUDICIAIS – INGRESSOS TRIBUTÁRIOS – IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DA DEMANDA – VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS – ART. 110 DO CTN – MATÉRIA CONSTITUCIONAL – INCOMPETÊNCIA DO STJ – PRECEDENTES – RECURSO SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO Nº 08/STJ. 1. Falece competência ao Superior Tribunal de Justiça para conhecer de supostas violações a enunciados normativos constitucionais. Precedentes. 2. O art. 110 do CTN estabelece restrições ao exercício da competência tributária pelo legislador do Ente Federativo, matéria nitidamente constitucional, razão pela qual a competência para o exame de sua violação compete ao Supremo Tribunal Federal. Precedentes. 3. Compete ao legislador fixar o regime fiscal dos tributos, inexistindo direito adquirido ao contribuinte de gozar de determinado regime fiscal. 4. A fixação do regime de competência para a quantificação da base de cálculo do tributo e do regime de caixa para a dedução das despesas fiscais não implica em majoração do tributo devido, inexistindo violação ao conceito de renda fixado na legislação federal. 5. Os depósitos judiciais utilizados para suspender a exigibilidade do crédito tributário consistem em ingressos tributários, sujeitos à sorte da demanda judicial, e não em receitas tributárias, de modo que não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ até o trânsito em julgado da demanda. 6. Recurso especial conhecido em parte e não provido (STJ – REsp. nº 1.168.038/SP – Relatora Min. ELIANA CALMON – Primeira Seção – julgado em 09/06/2010 – DJ 16/06/2010).

Portanto, é possível controlar os excessos exegéticos na formação e aplicação dos precedentes, no âmbito do processo tributário, a partir da correlação com as regras de competência tributária, evitando que o operador do Direito, no caso concreto, considere uma decisão judicial como precedente obrigatório tão somente por ser emanada da Corte Superior.

### 3 PRECEDENTES NO PROCESSO TRIBUTÁRIO

#### 3.1 Definição e Estabilidade dos Precedentes no Novo Código de Processo Civil

A dissertação, embora sem pretender esgotar o debate, propõe uma análise crítica sobre a nova regra da aplicação obrigatória das decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, especificamente em relação às causas de processo tributário.

Aprioristicamente, é preciso observar que o Novo Código de Processo Civil, antes de prescrever a regra quanto à aplicação dos precedentes judiciais, estabelece uma regra geral de segurança e estabilidade jurídicas, qual seja, o comando normativo do art. 926.

O art. 926 do Novo Código de Processo Civil prescreve:

Art. 926: Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1º – Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º – Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

Esse dispositivo do Diploma Processual tem importância fundamental no processo judicial, principalmente em matéria tributária, uma vez que a parte (o contribuinte), no processo tributário, já enfrenta dificuldade com inúmeras inovações legislativas, o que se agrava com a instabilidade da jurisprudência das Cortes Superiores.

A estabilidade da jurisprudência dos tribunais superiores, em especial em matéria tributária, foi contemplada pela prescrição do art. 926 do Novo Código de Processo Civil, o que é explicitado por TERESA ARRUDA ALVIM WAMBIER (2012, p. 421):

O art. 926, *caput*, contém regra geral que, de rigor, nem mesmo deveria precisar ser enunciada. A obviedade do que diz a lei se percebe pelo que seria o inverso da regra: os Tribunais não devem uniformizar sua jurisprudência. Devem mantê-la instável, dividida e incoerente. Trata-se de dispositivo que nada mais faz do que enunciar, em forma de regra norteadora da conduta dos magistrados, o princípio da isonomia, prestigiado

pela Constituição Federal Brasileira e pelos Estados de Direito Democráticos, em geral. Devem os Tribunais evitar que seus órgãos fracionários decidam diferentemente sobre o mesmo tema, no mesmo momento histórico. Por isso, quando surgir esta situação, devem uniformizar a sua jurisprudência. Um dos expedientes que podem levar a esta finalidade é o incidente de assunção de competência. Devem procurar não alterar a sua jurisprudência, salvo quando se estiver frente a duas hipóteses: (a) quando o entendimento modificado for reconhecidamente errado; (b) quando alterações ocorridas no plano da sociedade – culturais –, portanto exigirem que se dê à lei interpretação diferente daquela que se vinha dando até então. Portanto, e essa exigência é pressuposto da manutenção da forma sistemática do direito, a jurisprudência dos Tribunais do país deve ser uniforme, firme e estável. É importante que se perceba que existe sempre certo grau de obrigatoriedade no que tange ao respeito da jurisprudência dos Tribunais Superiores, no sentido lato, abrangendo, também, as súmulas vinculantes, que embora não sejam propriamente jurisprudência, são desta resultantes.

Dessa forma, não basta a correta compreensão quanto à regra de aplicação dos precedentes, mas, como questão ontológica, a ideia que a jurisprudência dos tribunais deve promover a uniformização da interpretação do Direito nacional e funcionar como mecanismo jurídico voltado a promover a estabilidade das relações jurídicas, porque as alterações abruptas prejudicam diretamente o planejamento da vida de pessoas e empresas.

No direito tributário essa estabilidade, objetivada pelo art. 926 do Novo Código de Processo Civil, é extremamente benéfica, porque se o contribuinte não consegue obter segurança a partir da literalidade da lei, que muitas vezes se apresenta ambígua e duvidosa, pode buscar na interpretação das Cortes Superiores o exato entendimento sobre a regra de incidência tributária às suas condutas e relações jurídicas.

Parte dessa estabilidade dos precedentes decorre da correta definição do precedente, especificamente na regra prescrita pelo Código de Processo Civil. Não é adequado afirmar-se que o modelo adotado pelo arts. 926 e 927 do Novo Código de Processo Civil, é uma mera importação da teoria de precedente do sistema jurídico anglo-saxão ou do modelo *common law*.

A doutrina de ROSA MARIA BARRETO BORRIELLO DE ANDRADE NERY e NELSON NERY JÚNIOR (2015, p. 1.015) faz uma didática comparação entre o precedente próprio do sistema jurídico *common law* e o modelo brasileiro:

5. Precedente na *common law*. Porém, o precedente, na *common law*, vai muito além da simplificação do julgamento que é normalmente enxergado pela doutrina nacional, de modo geral. O precedente, ali, não funciona como

uma simples ferramenta de simplificação de julgamento; ‘invoca-se o precedente porque se pretende que há nele uma analogia, substancialmente falando, que permite que o princípio que justifica o caso anterior cubra também o novo caso. Vai-se do particular ao geral e não do geral ao particular, como é típico do sistema anglo-americano e inverso do nosso. Mas a afirmação da analogia tem de sujeitar-se ao *distingue*. Pode objetar-se que no novo caso há elementos relevantes que o subtraem à sorte jurídica do caso anterior’ (José de Oliveira Ascensão. Fontes do direito no sistema do *common law* [RDP nº 35-36/5]). Portanto, há uma análise acurada do caso para que se verifique se é cabível a aplicação do mesmo princípio que norteou o julgamento do caso tomado como precedente, o que é bem diferente daquilo que se entende comumente por esse instituto no Brasil. 6. Precedente no CPC. Em vista do exposto, o que ocorreu, por meio das últimas alterações de peso impostas ao CPC/1973, reforçadas pelo atual CPC, foi a criação de um ‘precedente à brasileira’ – para usar a expressão de Julio Cesar Rossi (O precedente à brasileira: súmula vinculante e o incidente de resolução de demandas repetitivas [RP nº 208/203]) –, consubstanciado na súmula, em primeiro lugar, e em segundo lugar nas decisões em ações/recursos repetitivos e de repercussão geral. Se se levar este ponto em consideração, aí sim seria possível falar em súmula como precedente, nos termos em que o faz o CPC (o mesmo podendo ser dito em relação ao julgamento de recursos repetitivos e à repercussão geral). Talvez seja melhor do que justificar a adoção do instituto com base na interpretação errônea do instituto do *common law*, apelando-se para a necessidade de julgamento célere que acabou por ser consagrada como regra constitucional (CF art. 5º, inc. LXXVIII), como se outros meios (administrativos, p.ex.) de solução do grande acúmulo de feitos a julgar não fossem possíveis.

A definição correta dos precedentes, segundo as novas regras do Código de Processo Civil, é fundamental para a sua adequada formação e, posteriormente, aplicação em casos concretos de processo judicial tributário, porque é essa estrutura – definição, formação e aplicação – que promoverá a eficácia social do art. 926 do Novo Código de Processo Civil.

É preciso esclarecer, preliminarmente, que o sistema jurídico brasileiro decorre da tradição do modelo *civil law*, baseado preponderantemente no imperativo legal, cuja estrutura é hierarquizada e fundamentada num sistema fechado de normas. Esse modelo determina não apenas a forma de aplicação do Direito aos casos concretos, como também promove a estrutura de organização do Poder Judiciário, distribuindo competências jurisdicionais desde órgãos singulares de primeiro grau até Cortes Superiores de jurisdição de superposição.

Essa estrutura segmentada no sistema *civil law*, segundo CLÁUDIA APARECIDA CIMARDI, (2015, p. 129-130):

[...] traz, também, como consequência, a frequente convivência de diversidade de decisões sobre exatamente um mesmo tema de direito, que é acentuada em virtude do aumento do referido enfraquecimento de

autoridade das Cortes Superiores. A disposição de entendimento jurisprudencial somada ao enorme número de recursos fazem gerar o fenômeno consistente em círculo vicioso descrito por Sergio Chiarloni: 'quanto mais a jurisprudência se assemelha às prateleiras de supermercado, em que os sucumbentes encontram precedentes com conteúdos divergentes, mais aumentam os recursos; e, quanto mais aumentam os recursos, mais aumentam os contrastes nas interpretações judiciais'.

Considerando essa característica do sistema jurídico *civil law*, à qual adere o ordenamento jurídico brasileiro, tem-se como relevante a análise sobre a definição, formação e aplicação dos precedentes judiciais no âmbito do processo tributário, posto que a uniformização da interpretação sobre a matéria jurídica tributária é um elemento fundamental à estabilidade e à segurança nas relações jurídicas.

### **3.2 O Controle da Formação dos Precedentes Judiciais a Partir da Regra Constitucional da Competência Recursal do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça**

A dissertação investiga a definição e formação dos precedentes em matéria tributária, para a correta aplicação no âmbito do processo judicial tributário.

Diante dessa premissa, revela-se imprescindível a adequada análise dos arts. 1.032 e 1.033 do Novo Código de Processo Civil, posto que se apresentam como verdadeiros instrumentos de controle da competência jurisdicional das Cortes Superiores na formação dos precedentes judiciais.

O art. 1.032 do Novo Código de Processo Civil prescreve:

Art. 1.032: Se o relator, no Superior Tribunal de Justiça, entender que o recurso especial versa sobre questão constitucional, deverá conceder prazo de 15 (quinze) dias para que o recorrente demonstre a existência de repercussão geral e se manifeste sobre a questão constitucional.  
Parágrafo único – Cumprida a diligência de que trata o *caput*, o relator remeterá o recurso ao Supremo Tribunal Federal, que, em juízo de admissibilidade, poderá devolvê-lo ao Superior Tribunal de Justiça.

A disposição presente no art. 1.032 do Novo Código de Processo Civil, que determina a conversão do recurso especial em recurso extraordinário, em razão da existência, no caso concreto, da discussão de questão constitucional, funciona, em verdade, como mecanismo de controle da formação do precedente judicial, a fim de evitar que o STJ possa, equivocadamente, definir uma decisão como precedente,

sob a regra do art. 927 do Novo Código de Processo Civil, em matéria constitucional, o que, certamente, é vedado pela regra constitucional de competência jurisdicional dessa Corte.

Através desse controle, prescrito no art. 1.032 do Novo Código de Processo Civil, o STJ busca assegurar a manutenção do equilíbrio do ordenamento jurídico, respeitando a sua função constitucional de Corte Superior destinada à manutenção do sistema jurídico federal infraconstitucional. Ou seja, a partir dessa regra processual o STJ mantém hígida a sua competência jurisdicional recursal prescrita pelo art. 105, inc. III da Constituição Nacional, evitando o surgimento de decisões sobre matéria constitucional o que, certamente, está fora do âmbito de suas competências.

O art. 1.033 do mesmo Diploma Legal dispõe:

Art. 1.033: Se o Supremo Tribunal Federal considerar como reflexa a ofensa à Constituição afirmada no recurso extraordinário, por pressupor a revisão da interpretação de lei federal ou de tratado, remetê-lo-á ao Superior Tribunal de Justiça para julgamento como recurso especial.

Da mesma forma, o art. 1.033 do Novo Código de Processo Civil funciona como mecanismo de controle da formação do precedente judicial, só que em matéria infraconstitucional federal comum, prescrevendo que, no caso concreto, o recurso extraordinário deve ser convertido em recurso especial, quando se tratar de ofensa oblíqua à Constituição Nacional.

Esses mecanismos de conversibilidade recursal, prescritos no art. 1.032 – REsp. em RE – e no art. 1.033 – RE em REsp. – apresentam-se como valiosos à correta formação do precedente judicial, em especial na matéria tributária, a fim de evitar que o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar um recurso especial, possa definir a decisão como precedente, sob a obrigatoriedade do art. 927 do Novo Código de Processo Civil, quando se trata de matéria constitucional. A recíproca se aplica ao Supremo Tribunal Federal, evitando julgamento de recurso extraordinário em matéria excluída da competência jurisdicional da Corte.

Assim, tem-se uma correlação entre os arts. 1.032 e 1.033 com o art. 927 do Novo Código de Processo Civil, isto é, os primeiros disciplinam a formação do precedente judicial, sendo o segundo o mecanismo de aplicação da decisão do STF

ou do STJ. Essa conjugação funcionaria como mecanismo preventivo, evitando que os operadores, ou mesmo as Cortes Superiores, aplicassem decisões formadas em recursos excepcionais sobre matérias que, em tese, estariam vedadas no rol de competências recursais da Corte Superior.

Tal situação revelou-se em alguns casos, em matéria tributária, julgados pelas Cortes Superiores, como o ocorrido no julgamento sobre a incidência de COFINS nas receitas das sociedades profissionais. O Supremo Tribunal Federal, por meio do Agravo de Instrumento nº 597.906 suspendeu o julgamento de recurso especial, proferido anteriormente pelo STJ, relativo à cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social das sociedades profissionais.

Nesse caso, a União interpôs recurso ao STF para tentar reverter a decisão do Superior Tribunal de Justiça, que reconheceu o direito à isenção de COFINS para um escritório de advocacia. Contudo, de acordo com o voto do ministro Gilmar Mendes, relator dos embargos de divergência no Agravo de Instrumento nº 597.906, o STJ analisou questão constitucional já apreciada pelo STF.

A Súmula nº 276 do STJ definiu que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas de COFINS. Entretanto, no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 377.457 e nº 381.964, o STF entendeu que a isenção de COFINS das sociedades profissionais, prevista na Lei Complementar nº 70/91, foi revogada pela Lei nº 9.430/96. Segundo o entendimento do Ministro Relator, o STF reconheceu que o Diploma Legal é materialmente uma lei ordinária. Ao contrário do que ficou assentado no acórdão do STJ, a questão não se resolve por critérios hierárquicos, mas por critérios constitucionais quanto à materialidade das leis.

Essa divergência entre os julgados do STF e do STJ, sobre a matéria tributária da isenção de COFINS, revela a importância dos arts. 1.032 e 1.033 do Novo Código de Processo Civil, como mecanismos processuais para a correta formação dos precedentes judiciais, cuja aplicação no processo tributário dar-se-á mediante a regra do art. 927 do mesmo Diploma Processual.

Portanto, o Novo Código de Processo Civil nos arts. 1.032 e 1.033 apresentam-se como regras apriorísticas, voltadas à formação do precedente

judicial, o que se revela importante no âmbito do processo judicial, especialmente em matéria tributária, onde há inúmeros temas e casos com dissídio jurisprudencial entre decisões do STF e do STJ.

### **3.3 Regra de Aplicação dos Precedentes do Código de Processo Civil no Âmbito do Processo Tributário**

A análise se faz necessária porque, nos primeiros momentos do Novo Código de Processo Civil – Lei nº 13.105/15, quanto à prescrição do art. 927, surgiram entendimentos sobre uma aproximação do sistema jurídico brasileiro com o sistema *common law*.

Segundo o art. 927 do Novo Código de Processo Civil:

Art. 927: Os juízes e os tribunais observarão:

I – as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II – os enunciados de súmula vinculante;

III – os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV – os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V – a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º – Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2º – A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

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

§ 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.

§ 5º – Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.

O art. 927 do Novo Código de Processo Civil prescreve que os juízes e os tribunais observarão as decisões do Supremo Tribunal 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 vinculados.

Na processualística brasileira, há quem defenda que o art. 927 do Código de Processo Civil de 2015 aproxima o sistema jurídico nacional ao modelo *common law* de precedentes judiciais, como se observa nas palavras de LUIZ GUILHERME MARINONI (2016, p. 927):

22. A aproximação entre os sistemas do *civil law* e do *common law* e a imprescindibilidade de respeito aos precedentes no direito brasileiro. Este capítulo objetivou demonstrar, por meio de um método histórico-crítico, a aproximação entre as jurisdições do *civil law* – especialmente a brasileira – e do *common law*, e a partir daí a imprescindibilidade do respeito aos precedentes no Brasil. Não houve intenção em aprofundar os fundamentos – que são vários – para justificar o respeito às decisões judiciais. Nem, muito menos, interesse em tratar de aspectos técnicos relativos à metodologia do emprego dos precedentes [...]. Não há dúvida de que o papel do atual juiz do *civil law*, e especialmente o do juiz brasileiro, a quem é deferido o dever-poder de controlar a constitucionalidade da lei no caso concreto, muito se aproxima da função exercida pelo juiz do *common law*, especialmente a realizada pelo juiz estadunidense. Acontece que, apesar da aproximação dos papéis dos magistrados de ambos os sistemas, apenas o *common law* devota respeito aos precedentes.

Na mesma direção doutrinária, encontra-se THOMAS DA ROSA BUSTAMANTE (2012, p. 13):

Por isso podemos concluir que, do ponto de vista teórico, não há diferença relevante entre o processo de produção do direito jurisprudencial no *civil law* e no *common law*. Para o Positivismo Jurídico – que, embora decadente, ainda é o pano de fundo das duas tradições jurídicas – em ambos os casos o juiz é metodologicamente livre e sua atividade consiste em um ato de criação normativa com fundamento nas normas gerais do ordenamento em que a decisão se insere. O processo de raciocínio, como a análise de Kelsen permite crer, é o mesmo nas duas tradições jurídicas. O direito judicial – embora tenha vinculatividade ou força diferente nas duas tradições – forma-se do mesmo modo.

No entanto, o presente trabalho opta por se alinhar ao pensamento de parte da doutrina que observar, com ressalvas, a prescrição do art. 927 do Novo Código de Processo Civil, principalmente em razão da ausência de supedâneo constitucional à regra processual que emprega força vinculante a determinadas decisões judiciais, sem a necessária autorização em norma constitucional. Essa análise cautelosa sobre a nova regra processual encontra-se em CÁSSIO SCARPINELLA BUENO (2015, p. 538-539):

Saber se o CPC de 2015 pode querer que os efeitos das decisões paradigmáticas devam ser acatados pelos órgãos jurisdicionais em geral, criando-se, com isto, verdadeira hierarquia no Judiciário Federal e Estadual, é questão que não pode mais ser evitada. Sim, porque sou daqueles que entendem que decisão jurisdicional com caráter vinculante no sistema brasileiro depende de prévia autorização constitucional – tal qual a feita pela EC nº 45/2004 – e, portanto, está fora da esfera de disponibilidade do legislador infraconstitucional. Ademais, não parece haver nenhuma obviedade ou imanência em negar genericamente o caráter vinculante às decisões jurisdicionais, mesmo àquelas emitidas pelos Tribunais Superiores. Isto porque a tradição do direito brasileiro não é de *common law*. É analisar criticamente, dentre outros fatores o real alcance das cinquentenárias súmulas (não vinculantes) do STF e sua cotidiana aplicação totalmente alheia a uma ou qualquer teoria sobre precedentes, sejam os do *common law* ou não, para chegar a esta conclusão. Não é diversa a experiência, embora mais recente, das próprias Súmulas Vinculantes daquele tribunal e, nos últimos mais de vinte e cinco anos, das Súmulas do STJ. Previsibilidade, isonomia e segurança jurídica – valores tão caros a quaisquer ordens jurídicas estáveis, como é o caso da brasileira, pouco importando de onde elas nasceram e se desenvolveram – devem ser metas a serem atingidas, inclusive pela atuação jurisdicional. No entanto, faço questão de frisar, há limites para o legislador infraconstitucional alcançar aquele desiderato. E, também insisto, fossem suficientes súmulas dos Tribunais (a começar pelas dos Tribunais Superiores) e, até mesmo, a técnica de julgamento de recursos extraordinários ou especiais repetitivas, e as experiências mais recentes, ainda sob a égide do CPC de 1973, teriam tido efeitos bem melhores do que estatísticas sobre a redução de casos julgados perante os Tribunais Superiores. Não consigo ver, portanto, nada no CPC de 2016 que autorize afirmativas genéricas que vêm se mostrando comuns, no sentido de que o direito brasileiro migra em direção ao *common law* ou algo do gênero. Sinceramente, prezado leitor, não consigo concordar com esse entendimento. O que há, muito menos que isso, é uma aposta que o legislador infraconstitucional vem fazendo mais recentemente no sentido de que as decisões proferidas pelos Tribunais Superiores e aquelas proferidas pelos Tribunais de Justiça e pelos Regionais Federais forem observadas (acatadas) pelos demais órgãos jurisdicionais, haverá redução sensível do número de litígios e maior previsibilidade, maior segurança e tratamento isonômico a todos. É o que os incisos do art. 927 bem demonstram. Nada mais do que isso. Não obstante essas considerações, que, espero, possam sugerir ao prezado leitor uma reflexão mais crítica com relação ao tema – e a lembrança, a esta altura, da epígrafe de Saramago com a qual abro o Manual não será inoportuna –, não vejo como deixar de analisar o potencial desses dois dispositivos e dos demais que com eles se relacionam. Até porque, mesmo que descarte o seu efeito vinculante fora dos casos previstos na CF, isto é, para além das decisões proferidas pelo STF no controle concentrado de constitucionalidade (art. 102, § 2º da CF), e de suas súmulas vinculantes (art. 103-A da CF), não vejo razão para desconsiderar a sua força persuasiva e a necessidade de ser estabelecida verdadeira política pública para implementar maior racionalização nas decisões e na observância das decisões dos Tribunais brasileiros.

Essa preocupação sobre art. 927 do Código de Processo Civil de 2015 apresenta-se em CÁSSIO SCARPINELLA BUENO (2015, p. 542-543), ao fazer mais uma advertência:

Por fim, não vejo como, aplicando o que já escrevi, querer enxergar, no CPC de 2015 e nas pouquíssimas vezes que a palavra ‘precedente’ é empregada, algo próximo ao sistema de precedentes do *common law*. A

palavra é empregada, nos dispositivos que indiquei, como sinônimo de decisão proferida (por tribunal) que o CPC de 2015 quer que seja vinculante (paradigmática, afirmo eu). Nada além disso. É o que basta, penso, para evitar a importação de termos e técnicas daqueles sistemas para compreender o que aparece de forma tão clara e tão evidente no próprio CPC de 2015. Nada de *distinguishing*, portanto, bastando que o interessado demonstre a distinção de seu caso com aquele anteriormente julgado (assim, de maneira expressa: art. 489, § 1º, inc. VI; art. 1.029, § 2º; art. 137, § 9º e 12; art. 1.042, § 1º, inc. II e art. 1.043, § 5º). Nada de *overruling*, para ficar apenas com outro termo sempre lembrando a propósito do assunto, apenas o ônus de verificar de que maneira anterior decisão paradigmática está ou não superada (como ocorre, por exemplo, no art. 489, § 1º, inc. VI; no art. 947, § 3º; no art. 985, inc. II e no art. 986), inclusive pelo advento de nova legislação, como é o caso do próprio CPC de 2015 que quer se sobrepor a inúmeras e diversas súmulas dos Tribunais Superiores, notadamente no processamento dos recursos especiais e extraordinários, um dos diversos paradoxos trazidos por ele. Isso é típico de países de *civil law*, em que prepondera a lei legislada, não a judiciada. Não me animo, prezado leitor, a querer legitimar as escolhas feitas pelo CPC de 2015 porque elas teriam vindo de institutos do direito estrangeiro. Não precisamos migrar para o *common law* para termos um direito processual civil mais efetivo ou, menos que isto, maior estabilidade na jurisprudência de nossos Tribunais e na adoção dela nos casos concretos em busca de maior isonomia. Temos, é nisso que acredito, de criar condições legítimas de aplicar adequadamente as decisões proferidas em casos bem julgados anteriormente a casos futuros enquanto não há razões objetivas de alteração do que foi julgado, como se justifica, inclusive, com a entrada em vigor do próprio CPC de 2015. Também não sou daqueles que só veem interesse no que é novo, ou quando menos, tem aparência (ainda que superficial) de novo. Por isso, entendo que a jurisprudência do CPC de 2015 continua sendo o que sempre foi, sim, prezado leitor, o entendimento dominante de determinado tribunal sobre determinados temas em determinados períodos de tempo. As súmulas serão elas próprias aqueles enunciados indicativos da jurisprudência sobre variadas questões. E precedentes serão aquelas decisões que, originárias dos julgamentos de casos concretos, inclusive pelas técnicas do art. 928, ou do incidente de assunção de competência, querem ser aplicadas também em casos futuros quando seu substrato fático e jurídico autorizar. São precedentes não porque vieram de países de *common law*, são porque foram julgados antes e, de acordo com o *caput* do art. 927, é desejável que aquilo que expressam sejam observado em casos que serão julgados posteriormente. Se o CPC de 2015 os tivesse nominado de antecedentes, não haveria mal algum, a não ser a maior dificuldade de legitimá-los à luz do que não é (e continua a não ser) nosso. Nada de novidades, portanto, como se elas, por serem, pudessem legitimar eventuais tomadas de posição para além dos limites do nosso 'modelo constitucional'.

Observa-se que, segundo o art. 927 do Novo Código de Processo Civil, o modelo de precedente judicial adotado no Brasil é diverso do sistema anglo-saxão ou *common law*, à medida que prevê como precedente obrigatório vários tipos normativos como: a) decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; b) enunciados de súmula vinculante; c) acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; d)

enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; e, e) a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

A ampliação, a partir do rol do art. 927 do Novo Código de Processo Civil, dos tipos normativos de precedentes sugere, ao menos no primeiro momento, que a norma processual que introduz uma espécie de sistema de precedentes judiciais no direito processual brasileiro apresenta aspectos inconstitucionais, porque não há na Constituição Nacional permissivo que determine força vinculante a decisões do Supremo Tribunal Federal que não decorra do controle de constitucionalidade concentrado ou da própria súmula vinculante. Muito menos há previsão constitucional que determine esse efeito vinculante às decisões do Superior Tribunal de Justiça.

Essa análise sobre a inconstitucionalidade do art. 927 do Código de Processo Civil de 2015 é explicitada por ROSA MARIA BARRETO BORRIELLO DE ANDRADE NERY e NELSON NERY JÚNIOR (2015, p. 1.020):

O texto normativo impõe, imperativamente, aos juízes e tribunais que cumpram e apliquem os preceitos nele arrolados. Trata-se de comando que considera esses preceitos como abstratos e de caráter geral, vale dizer, com as mesmas características da lei. Resta analisar se o Poder Judiciário tem autorização constitucional para legislar, fora do caso da súmula vinculante do STF, para o qual a autorização está presente na CF, art. 103-A. Somente no caso da súmula vinculante, o STF tem competência constitucional para estabelecer preceitos de caráter geral. Como se trata de situação excepcional – Poder Judiciário a exercer função típica do Poder Legislativo – a autorização deve estar expressa no texto constitucional e, ademais, se interpreta restritivamente, como todo preceito de exceção. Observar decisão: a) em RE e REsp. repetitivos, b) em incidente de assunção de competência, c) em incidente de resolução de demandas repetitivas (IRDR), d) entendimento constante da súmula simples do STF em matéria constitucional, e) entendimento constante da súmula do STJ em matéria infraconstitucional (*rectius*: federal) e f) do órgão especial ou do plenário do tribunal a que estejam vinculados os juízes significa que esses preceitos vinculam juízes e tribunais, vinculação essa de inconstitucionalidade flagrante. O objetivo almejado pelo CPC, art. 927 necessita ser autorizado pela CF. Como não houve modificação na CF para propiciar ao Judiciário legislar, como não se obedeceu o devido processo, não se pode afirmar a legitimidade desse instituto previsto no texto comentado. Existem alguns projetos de emenda constitucional em tramitação no Congresso Nacional com o objetivo de instituírem súmula vinculante no âmbito do STJ, bem como para adotar-se a súmula impeditiva de recurso (PEC nº 358/05), ainda sem votação no parlamento. Portanto, saber que é necessário alterar-se a Constituição para criar-se decisão vinculante todos sabem. Optou-se, aqui, pelo caminho mais fácil, mas inconstitucional. Não se resolve problema de falta de integração da jurisprudência, de gigantismo da litigiosidade com atropelo do *due process of law*. Mudanças são necessárias, mas devem constar de reforma

constitucional que confira ao Poder Judiciário poder para legislar nessa magnitude que o CPC, sem cerimônia, quer lhe conceder.

Essa questão sobre a constitucionalidade do art. 927 do Novo Código de Processo Civil é importante porque, considerando o teor da prescrição normativa contida nessa regra, tem-se que, além das súmulas do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, outras decisões dessas Cortes também terão aplicação obrigatória no processo judicial. Em termos práticos, no processo tributário judicial, essa questão é relevante porque, atualmente, tanto o STF, quanto o STJ, têm diversas súmulas sobre a matéria tributária, além de inúmeros acórdãos proferidos de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos.

Segundo a dicção literal do art. 927 do Novo Código de Processo Civil, considera-se decisão com aplicação obrigatória as decisões do Supremo Tribunal 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 vinculados. A norma processual tratou diversas decisões com a mesma natureza quanto ao efeito vinculante, incluindo, até mesmo, a “orientação” do plenário do tribunal.

Essa generalização do precedente judicial, para o fim de aplicação obrigatória, já encontra crítica na doutrina processualística, como se observa na lição de JOSÉ MIGUEL GARCIA MEDINA (2015, p. 1.011):

O CPC/1973 referia-se a precedente, textualmente, apenas como a própria súmula, que serviria à uniformização da jurisprudência. À luz do CPC/2015, a expressão ganha sentido distinto, embora não exista definição precisa do que seria ‘precedente’, à luz dos dispositivos que usam a expressão, no CPC/2015. No art. 489, § 1º, incs. V e VI do CPC/2015, o precedente é colocado ao lado de súmula e de jurisprudência, o que revela não haver identidade entre essas figuras. No § 2º do art. 926 do CPC/2015, dispõe o CPC/2015 que os precedentes poderão ensejar a edição de súmula, o que revela que, por precedente, está-se diante de algo que pode surgir *com uma decisão*. No art. 927, o CPC/2015 refere-se à súmula, jurisprudência (pacificada ou dominante) e a *tese adotada*, que, segundo pensamos, deve identificar-se com aquilo que se convencionou chamar de *ratio decidendi*. O § 5º do art. 927 transmite a impressão de que ‘precedente’ estaria sendo empregado em sentido *latíssimo*, para abranger julgados e súmulas (preferimos, no entanto, afastar esse modo de interpretar o dispositivo, pois

em nada contribui para deixar mais claro o tema). O art. 988, inc. IV do CPC/2015 indica que o precedente *está* na decisão, isso é, o precedente é proferido no julgamento de caso repetitivo, algo que, segundo pensamos, deve ser empregado ao se ler o art. 1.042, § 1º, inc. II do CPC/2015. Deve-se, à luz dos dispositivos referidos, buscar definição que ajuste-se *funcionalmente* aos objetivos traçados pelo art. 926, *caput*, do CPC/2015, no sentido de se propiciar a consecução de uma jurisprudência íntegra, isso é, estável e coerente.

Diante da falta de clareza, ou mesmo confusão terminológica, da norma processual sobre o conceito objetivo de precedente judicial, nos termos da redação do art. 927 do Novo Código de Processo Civil, JOSÉ MIGUEL GARCIA MEDINA (2015, p. 1.015) faz a seguinte proposta de conceito:

Ocupamo-nos da tarefa de definir o que entendemos por precedente em outro estudo, escrito em coautoria com Alexandre Freire e Alonso Freire. No referido trabalho, afirmamos que ‘um precedente judicial não traz a ideia de coletividade, de reunião de decisões harmônicas sobre determinada questão jurídica’. Esse é um traço distintivo e característico do precedente judicial quando comparado à noção técnica e estrita de jurisprudência acima exposta. Precedente é uma decisão judicial, e uma decisão judicial não pode ser considerada uma jurisprudência, nem mesmo qualquer conjunto de decisões. Para definirmos, inclusive, o que é jurisprudência não nos basta o critério quantitativo, pois é necessário que esse conjunto de decisões seja harmônico e que verse sobre determinado tema. Conquanto harmônico, para que um conjunto de decisões seja considerado jurisprudência é necessário o transcurso do tempo. É por esse motivo que geralmente falamos, por exemplo, que ‘a jurisprudência do tribunal sobre a questão é de longa data’. E mesmo quando falamos que uma jurisprudência é ‘nova’ ou ‘recente’ não podemos considerar que ela se formou de modo imediato e repentino por meio de uma só decisão judicial. Antes da formação de um novo entendimento, o tribunal deve, no mínimo, sinalizar de alguma forma uma tendência ou seu pendor para uma nova direção. Pelo menos, deveria ser essa a prática comum, por se mostrar mais razoável e sensata, e por garantir a estabilidade do Direito e assegurar expectativas de comportamento na sociedade ao não surpreender os jurisdicionados. Em resumo, quando falamos de precedente judicial, devemos considerar que estamos fazendo referência apenas a uma decisão [nota de rodapé: LANDES, William M.; POSNES, RICHARD A. *Legal precedent: a theoretical and empirical analysis. The Journal of Law and Economics*. vol. 19, 1976, p. 250-251]. Nada obstante, devemos reconhecer que esse traço característico nos leva apenas à conclusão de que um precedente é uma decisão judicial. Precisamos saber quando uma decisão judicial é um precedente. No caso *Allegheny County General Hospital vs. NLRB*, julgado em 1979, a Corte de Apelações da Terceira Região dos Estados Unidos, explicou que ‘um precedente judicial atribui uma consequência jurídica específica para um conjunto detalhado de fatos em um caso julgado ou decisão judicial, passando, então, a ser considerado como algo que fornece a regra para a determinação de um caso subsequente envolvendo fatos materiais idênticos ou semelhantes que surgem no mesmo tribunal ou em um juízo inferior na hierarquia judicial’ [nota de rodapé: 608 F. 2d 965, 968-69 (3d Cir. 1979)]. Tomando de empréstimo essa explicação, podemos concluir que, se um precedente judicial é uma decisão judicial, o que a torna um precedente é o seu potencial para servir de regra para decisões judiciais de casos futuros envolvendo fatos ou questões jurídicas idênticas ou similares [nota de rodapé: ‘*In law a precedent is an adjudged case or decision of a court of justice, considered as furnishing a rule or authority for the determination of*

*an identical or similar case afterwards arising, or of a similar question of law* (COOLEY, Roger W.; REDFIELD, Henry S. *Brief making and the use of law books*. Charleston: Forgotten Books, 2012, p. 134)]. Por isso, se afirma que, 'para compreender o *case-law*, deve-se compreender como é que decisões particulares proferidas por juízes particulares para casos particulares podem ser usadas na construção de regras gerais aplicáveis a ações e transações em geral' [nota de rodapé: MACCORMICK, Neil. *Why cases have ratios and what these are*. In: GOLDSTEIN, Laurence (org.). *Precedent in law*. Oxford: Clarendon Press, 1987, p. 155]. É esse o ponto-chave da doutrina dos precedentes judiciais e uma característica básica do *common law* [nota de rodapé: 'Uma característica básica do *common law*, nesse caso, é a doutrina do precedente, pela qual os juízes utilizam princípios estabelecidos em casos precedentes para decidir novos casos que apresentem fatos similares e levantem questões legais semelhantes. Os juízes com frequência estabelecem regras que possuem um impacto que se estende para além das partes em um caso particular' (FINE, Toni M. *Introdução ao sistema jurídico anglo-americano*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011, p. 67)] (Cf. para uma compreensão adequada do sistema de precedentes no projeto do Novo Código de Processo Civil brasileiro. In: *Novas Tendências do Processo Civil – Estudos Sobre o Projeto do Novo CPC* cit., escrito em coautoria com Alexandre Freire e Alonso Freire, p. 677 ss.). Essa concepção, segundo pensamos, ajusta-se às disposições referidas acima, nas quais o CPC/2015 usa o termo 'precedente'.

O entendimento adequado sobre a definição dos precedentes – incluindo a especificação do tipo de decisão que pode constituir um precedente – é relevante, em especial, para o alcance do art. 927 do Novo Código de Processo Civil, no processo tributário judicial, em razão da existência de inúmeros julgados em matéria tributária e, principalmente, nas súmulas do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, que somados os dois tribunais contam com mais de 130 (cento e trinta) súmulas sobre questões tributárias.

Esse elevado número de súmulas do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, com o conteúdo de matéria tributária, evidencia a importância do presente estudo quanto à correlação entre a norma constitucional de competência tributária e a competência jurisdicional dessas Cortes, porque, conforme se depreende da redação de alguns desses enunciados citados, é possível perceber que em alguns casos o Superior Tribunal de Justiça editou a súmula sobre matéria cuja competência jurisdicional seria, em última instância, do Supremo Tribunal Federal.

É possível utilizar como exemplo, para essa análise, a Súmula nº 138 do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual o imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis. Embora a Corte Superior tenha concluído nesse sentido a sua

interpretação, a incidência ou não de um imposto refere-se a sua regra matriz fixada pela norma constitucional, nesse caso pelo art. 156, inc. III da Constituição Nacional. Assim, tratando-se a regra matriz do imposto, especificamente a hipótese de incidência, de uma matéria constitucional, a mencionada Súmula nº 138 do STJ não pode ser tomada como um precedente ou decisão obrigatória segundo o art. 927 do Código de Processo Civil de 2015, porque a competência para uniformizar a jurisprudência, a interpretação é do Supremo Tribunal Federal.

Tanto é assim – a competência para definir a interpretação jurisprudencial sobre a regra matriz do tributo é do Supremo Tribunal Federal – que foi essa Corte que uniformizou a questão sobre a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis, editando a Súmula Vinculante nº 31.

Por isso, é preciso ter cautela quanto à aplicação do art. 927 em relação às decisões das Cortes Superiores, a fim de evitar a definição, como precedente obrigatório, de uma determinada decisão que, em verdade, não se constitui com a natureza de precedente, principalmente quando a Corte Superior não tem competência jurisdicional recursal para julgar e uniformizar a matéria jurídica tratada no processo tributário.

A preocupação quanto à aplicação indiscriminada do art. 927 do Novo Código de Processo Civil é explicitada por JOSÉ MIGUEL GARCIA MEDINA (2015, p. 1.040):

Se é certo que o precedente é uma decisão, não menos correto é dizer que nem toda decisão judicial é um precedente. Mesmo entre os precedentes pode haver graus. Como afirmamos no estudo antes referido, se a nota distintiva da decisão judicial a ser considerada um precedente judicial é essa sua potencialidade, então não é qualquer decisão judicial que pode ser considerada um precedente, já que este não é apenas uma decisão tomada no passado. Essa potencialidade da decisão considerada um precedente nos leva, então, à conclusão de que é possível haver precedentes que sejam vinculantes (*binding precedents*) e precedentes que são apenas persuasivos (*persuasive precedents*). Em outras palavras, na técnica de uso de precedentes, há uma distinção entre precedentes com autoridade vinculante (*binding authority*) e precedentes com autoridade persuasiva (*persuasive authority*) [nota de rodapé: POUND, Roscoe. *What of stare decisis?* *Fordham Law Review*. vol. 10, 1941, p. 06]. Um precedente judicial, portanto, é uma decisão estabelecida em um caso jurídico anterior que seja vinculante ou persuasiva para o mesmo órgão judicial ou para outro ao decidir casos subsequentes com questões jurídicas ou fatos similares. Vejamos quais são as diferenças entre esses dois tipos de precedentes. Precedente persuasivo é aquele que não absolutamente vincula um órgão

judicial, singular ou colegiado, mas pode ser aplicado por ele [nota de rodapé: No direito inglês, são persuasivos os precedentes oriundos de cortes inferiores. Por exemplo, a *UK Supreme Court* pode seguir uma decisão de uma *Court of Appeal*, e essa pode seguir um precedente de uma *High Court*. São igualmente persuasivos as decisões do *Judicial Committee of the Privy Council* e as decisões das cortes na Escócia, Irlanda, Austrália, Canadá e Nova Zelândia]. São decisões, portanto, que não vinculam um órgão judicial, mas que, por terem resolvido uma questão ainda não analisada pelos órgãos judiciais que os analisam ou por terem declinado importantes razões para não aplicarem um precedente vinculante oriundo de órgão judicial superior, merecem consideração cuidadosa por órgãos inferiores ou superiores [nota de rodapé: Esses precedentes podem ser oriundos da mesma jurisdição ou de jurisdição distinta daquela do juízo que os analisa. Por isso, são também chamados de *persuasive authority or advisory precedent*] que, todavia, estão livres para segui-los ou não. Observe-se que esses precedentes podem ser oriundos da mesma jurisdição ou de jurisdição distinta daquela do órgão que os analisa. Por isso, são também chamados de *persuasive authority or advisory precedent*. Costuma-se afirmar que a natureza vinculante de um precedente decorre da máxima geral de que casos semelhantes ou idênticos devem ser decididos da mesma forma. Esta noção está baseada na ideia de que as decisões judiciais, a fim de serem justas e previsíveis, devem ser consistentes com outras decisões proferidas anteriormente. Mas essa não é uma razão suficiente para que os precedentes sejam vinculantes. É que, embora diante de situações idênticas ou semelhantes, os juízos superiores não estão obrigados a seguirem precedentes de juízos inferiores. Esses, sim, por aquela razão, estão obrigados a seguirem seus próprios precedentes e os precedentes oriundos de juízos que lhe são superiores [nota de rodapé: ‘*The decision of the ultimate court of review in a common law jurisdiction is held to bind all inferior courts of that jurisdiction and also the court itself in future cases involving the question of law decided or at least necessary to the decision rendered [...]. In other jurisdictions it is only persuasive, to be taken as a starting point for judicial reasoning so far as it appeals to the court*’ (POUND, *supra*, p. 06)]. Ou seja, a máxima de tratar casos iguais como iguais é aplicável horizontalmente ou verticalmente. Neste último caso, devido à ‘força gravitacional’ [nota de rodapé: A expressão é utilizado por Ronald Dworkin. Veja-se DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, cap. 04] dos precedentes oriundos de órgãos judiciais superiores [nota de rodapé: Como a Suprema Corte da Califórnia esclareceu, em 1962, ‘[u]nder the doctrine of *stare decisis*, all tribunals exercising inferior jurisdiction are required to follow decisions of courts exercising superior jurisdiction. Otherwise, the doctrine of *stare decisis* makes no sense. The decisions of this court are binding upon and must be followed by all the state courts of California. Decisions of every division of the District Courts of Appeal are binding upon all the justice and municipal courts and upon all the superior courts of this state, and this is so whether or not the superior court is acting as a trial or appellate court. Courts exercising inferior jurisdiction must accept the law declared by courts of superior jurisdiction. It is not their function to attempt to overrule decisions of a higher court’ (*Equity Sales, Inc. v. Superior Court of Santa Clara County*, 57 Cal. 2d 450 1962)] (Cf. para uma compreensão adequada do sistema de precedentes no projeto do Novo Código de Processo Civil brasileiro. *In: Novas Tendências do Processo Civil – Estudos Sobre o Projeto do Novo CPC cit.*, escrito em coautoria com Alexandre Freire e Alonso Freire, p. 677 ss.).

Assim, o que se propõe nessa analítica é uma leitura cautelosa sobre as disposições do art. 927 do Código de Processo Civil de 2015, principalmente quanto à definição do que possa ser, realmente, definido como precedente obrigatório, a fim

de se evitar que algumas decisões, cuja matéria não é de competência de uma Corte Superior, venha a ser definida como decisão obrigatória segundo aquele dispositivo normativo processual, o que ensejará, ainda mais, insegurança jurídica no âmbito das relações jurídico-tributárias.

### **3.4 Correlação Entre a Norma Constitucional de Competências Tributárias com a Competência Jurisdicional das Cortes Superiores**

Os precedentes judiciais a partir da inovação do art. 927 do Novo Código de Processo Civil, em especial sobre a matéria tributária, para demonstrar que apenas é possível afirmar uma decisão como precedente judicial, segundo aquela prescrição da norma processual civil, se o Supremo Tribunal Federal julgar o caso, em controle concentrado de constitucionalidade ou recurso excepcional, se a matéria submetida à Corte é de sua competência segundo a norma constitucional de competência tributária. Da mesma forma, a decisão do Superior Tribunal de Justiça poderá ser definida na forma do art. 927, incs. III, IV e V do Novo Código de Processo Civil, como precedente judicial obrigatório se a matéria infraconstitucional está definida, segundo a norma de competência tributária, no âmbito da competência jurisdicional dessa Corte Superior.

A definição de um precedente judicial tributário está subordinada à correlação entre a norma constitucional de competência tributária e a competência jurisdicional das Cortes Superiores – Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça – como forma de assegurar que o poder de instituir tributos, mediante o exercício da competência tributária, não venha a ser utilizado em detrimento do contribuinte. A interpretação sistemática sobre as regras constitucionais da distribuição de competências legislativa, administrativa e tributária e a competência jurisdicional dos tribunais superiores, permite maior segurança na definição dos precedentes judiciais em matéria tributária, assim como a sua posterior interpretação e aplicação no processo tributário judicial.

Pondera-se, nesse estudo, que a definição do precedente judicial tributário, segundo o art. 927 do Novo Código de Processo Civil, bem como a posterior aplicação obrigatória pelos juízes e tribunais, não dependem, no primeiro momento, de questões valorativas. Essa sistemática proposta para o precedente judicial no

processo tributário, antes de exigir interpretações substancialistas, deve ser realizada com fundamento nas regras constitucionais sobre a distribuição de competências, o que assegura o controle procedimental do exercício da competência tributária.

Tal preocupação eleva-se diante de algumas decisões controversas entre as Cortes Superiores do país, como se observou na querela interpretativa sobre a incidência ou não do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) na importação de veículo automotor para uso próprio. No primeiro momento, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do TEMA nº 695, em Recurso Repetitivo REsp. nº 1.396.488/SC, concluiu que é firme o entendimento no sentido de que não incide IPI sobre veículo importado para uso próprio, tendo em vista que o fato gerador do referido tributo é a operação de natureza mercantil ou assemelhada e, ainda, por aplicação do princípio da não cumulatividade.

No entanto, alguns meses após a decisão do STJ, no primeiro semestre de 2016, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 723.651, decidiu que incide o Imposto de Produtos Industrializados – IPI na importação de veículo automotor por pessoa natural, ainda que não desempenhe atividade empresarial e o faça para uso próprio, esclarecendo, dentre outras questões, que:

A Corte afirmou que IPI incidiria sobre produtos enquadrados como industrializados, ou seja, decorrentes da produção. Conforme preceitua o art. 153, § 3º da CF, o IPI seria seletivo, em função da essencialidade do produto. Essa cláusula ensejaria a consideração, consoante o produto e a utilidade que apresentasse, de alíquotas distintas. Além disso, o IPI seria um tributo não cumulativo. A definição desse instituto estaria no inc. II do referido parágrafo. Resultaria na compensação do que devido em cada operação subsequente, quando cobrado, com o montante exigido nas operações anteriores. A Constituição não distinguiria o contribuinte do imposto que, ante a natureza, poderia ser nacional, pessoa natural ou pessoa jurídica brasileira, de modo que seria neutro o fato de não estar no âmbito do comércio e a circunstância de adquirir o produto para uso próprio. Outrossim, o CTN preveria, em atendimento ao disposto no art. 146 da CF, os parâmetros necessários a ter-se como legítima a incidência do IPI em bens importados, presente a definição do fato gerador, da base de cálculo e do contribuinte. Segundo o art. 46 do CTN, o imposto recairia em produtos industrializados e, no caso, teria como fato gerador o desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira (inc. I). O parágrafo único do citado artigo conceituaria produto industrializado como aquele submetido a qualquer operação que lhe modificasse a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoasse para consumo. Sob o ângulo da base de cálculo, disporia o art. 47 do CTN que, se o produto adviesse do estrangeiro, o preço normal seria o versado no inc. II do art. 20 do CTN, acrescido do montante do Imposto sobre a Importação, das taxas exigidas para entrada do produto no

País, dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis.

Fica evidente, diante dessas decisões, que somente pode ser considerado um precedente, segundo o comando normativo do art. 927 do Novo Código de Processo Civil, a decisão do STF sobre a incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI na importação de veículo automotor por pessoa natural, ainda que não desempenhe atividade empresarial e o faça para uso próprio, porque se tem a correta relação entre a norma de competência tributária e a norma de competência jurisdicional da Corte.

Essa controvérsia exegética entre as decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça é uma demonstração esclarecedora da necessidade de se encontrar um vetor normativo de segurança jurídica para a definição do precedente judicial, a fim de evitar que a prescrição do art. 927 do Novo Código de Processo Civil, venha a ser aplicada de forma generalizada, prejudicando a parte no processo tributário judicial, à medida que o intérprete e aplicador do precedente utilizam indevidamente decisões judiciais que não possam ser definidas entre as hipóteses daquele comando normativo da lei processual brasileira.

A Constituição Nacional estabelece um conjunto de regras de competência jurisdicional das Cortes Superiores, o que se observa, no que diz respeito aos recursos excepcionais, na prescrição do art. 102, inc. III, para o recurso extraordinário e na disposição do art. 105, inc. III, para recurso especial. A compreensão desse regramento constitucional é importante para a correta aplicação da norma prescrita pelo art. 927 do Código de Processo Civil de 2015.

A Constituição prescreve, segundo o art. 102, inc. III, que compete ao Supremo Tribunal Federal julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida contrariar dispositivo desta Constituição, declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal, julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face da Constituição ou julgar válida lei local contestada em face de lei federal. O Texto Constitucional também determina que compete ao Superior Tribunal de Justiça, julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios,

quando a decisão recorrida contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência, julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face de lei federal, julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal ou der à lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

Quanto a essa distribuição de competência jurisdicional, no âmbito recursal extraordinário e especial, respectivamente, do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, CÁSSIO SCARPINELLA BUENO (2015, p. 640-641) esclarece:

Todas as hipóteses de cabimento do recurso extraordinário dizem respeito, em última análise, a questões de direito constitucional federal, o que não poderia ser diferente diante do *caput* do art. 102 e da missão precípua do STF, de modo a viabilizar que aquele tribunal, no exercício de sua competência recursal extraordinária, estabeleça os parâmetros interpretativos sobre a CF a serem observados em todo o território nacional. Isso mesmo nos casos das alíneas 'c' e 'd', quando há referência a confronto entre leis. É que naqueles casos, prezado leitor, o que está em discussão é, antes de tudo, a repartição constitucional das competências (os arts. 22, 24 e 30 da CF, principalmente) e, portanto, o que se quer definir é qual ente federativo tem, por causa da CF, competência para legislar sobre o quê [...]. Similarmente ao que acabei de acentuar com relação ao recurso extraordinário, o recurso especial volta-se a questões de direito infraconstitucional federal. O que se quer com ele, em última análise, é viabilizar que o STJ, no exercício de sua competência recursal especial, dê a última palavra sobre a interpretação da lei federal em todo o território nacional. Mesmo nos casos da alínea 'b' do inc. III do art. 105, o confronto lá retratado diz respeito ao prevalectimento de lei federal sobre ato infralegal estadual.

A doutrina de JOSÉ MIGUEL GARCIA MEDINA (2015, p. 1.011) deixa evidente o âmbito da competência jurisdicional das Cortes Superiores, esclarecendo que:

Através do julgamento dos recursos extraordinário e especial, os Tribunais Superiores desempenham a função de definir e assegurar a *unidade de inteligência* da norma constitucional e federal infraconstitucional (a respeito, cf. o que escrevemos nas obras indicadas acima). Temos insistido, ao longo de todo o presente trabalho (a começar pelo comentário ao art. 1º do CPC/2015), que o texto da Constituição ou da lei é o ponto de partida para se chegar à norma jurídica, e que esta é o produto da interpretação realizada para resolver problemas. O recurso extraordinário, e, depois, o recurso especial surgiram com a finalidade de assegurar que a *norma jurídica* (isso é, o sentido atribuído a um texto, ou a um princípio jurídico) seja *uniforme*, em âmbito nacional, e de preservar sua *autoridade*. Não se trata de autoridade 'do texto', pura e simplesmente, mas *da norma* (sobre o surgimento do recurso extraordinário no direito brasileiro, e sua evolução até se chegar à Constituição Federal de 1988, com a criação do recurso especial e, depois, com a reforma constitucional de 2004, cf. o que escrevemos em *Prequestionamento e repercussão geral cit., passim*). Pode-se dizer o *papel preponderante* dos tribunais superiores, em nosso direito, liga-se à definição do direito objetivo (muito embora também acabem

*julgando casos*, com o que, reflexamente, acabam também definindo o direito das partes, no processo; a respeito, cf. comentário ao art. 1.034 do CPC/2015). Essa função, a nosso ver, é *ressaltada, no Código de Processo Civil de 2015*, tendo em vista a especial ênfase que o novo Código dá à ideia de jurisprudência íntegra, que compreende a ideia de uniformidade horizontal e vertical. Os tribunais superiores, assim, devem *uniformizar sua jurisprudência, mantendo-a estável, íntegra e coerente* (cf. art. 926 do CPC/2015), e os demais órgãos jurisdicionais, por sua vez, devem *decidir em conformidade com a orientação firmada na jurisprudência dos Tribunais Superiores* (cf. art. 489, § 1º, inc. VI do CPC/2015). Os Tribunais Superiores desempenham essa função julgando recursos isolados, mas, sobretudo, quando (1º) decidem incidente de assunção de competência (cf. art. 947 do CPC/2015) e (2º) julgam casos repetitivos (cf. comentário aos arts. 1.036 e ss. do CPC/2015). As decisões proferidas pelos Tribunais Superiores *devem ser observadas* por todos os juízes, ainda que para dizer que não se aplicam, em razão de peculiaridades do caso, ou porque foram superadas. *A tese firmada pelos Tribunais Superiores nesses casos, ressalte-se, não pode ser ignorada*, pelos juízes de todas as Instâncias, e, como é evidente, pelas partes (cf. arts. 332, inc. III; 496, § 4º, inc. III; 927, inc. III; 932, inc. IV, alínea 'c' e inc. V, alínea 'c' e 1.022, parágrafo único, inc. I do CPC/2015), cabendo reclamação contra a decisão que não observá-la (cf. art. 988, inc. IV do CPC/2015). Fica evidente, assim, que o papel desempenhado pela jurisprudência dos tribunais superiores deverá experimentar um *salto de qualidade*, na vigência do Código de Processo Civil de 2015.

O *caput* do art. 102 do Texto Fundamental já deixa evidente que compete ao Supremo Tribunal Federal a guarda da Constituição, o que deve conduzir o intérprete em todos os demais dispositivos relativos à competência jurisdicional da Corte. Mas a análise das demais regras da competência do STF deixa ainda mais clara a ideia que compete a essa Suprema Corte a uniformização da jurisprudência em matéria constitucional e, portanto, a definição do precedente judicial nessa matéria jurídica.

Por isso, como demonstrado anteriormente, o art. 1.033 do Novo Código de Processo Civil funciona como mecanismo de controle e manutenção dessa competência jurisdicional do STF, ao determinar que, se o Supremo Tribunal Federal considerar como reflexa a ofensa à Constituição afirmada no recurso extraordinário, por pressupor a revisão da interpretação de lei federal ou de tratado, deve remeter o recurso ao Superior Tribunal de Justiça para julgamento como recurso especial.

Assim, o art. 1033 do Novo Código de Processo Civil auxilia a manutenção da função constitucional do recurso extraordinário, assegurando que este se limite às causas decididas em única ou última instância, quando há contrariedade a dispositivo da Constituição, declaração de inconstitucionalidade de tratado ou lei federal, julgamento de validade de lei ou ato de governo local contestado em face da Constituição ou julgamento de validade de lei local contestada em face de lei federal.

Da mesma forma, o art. 1.032 do Novo Código de Processo Civil funciona como mecanismo de controle e manutenção da competência jurisdicional do STJ, ao determinar que, se o relator, no Superior Tribunal de Justiça, entender que o recurso especial versa sobre questão constitucional, deverá conceder prazo para que o recorrente demonstre a existência de repercussão geral e se manifeste sobre a questão constitucional para, em seguida, remeter o recurso ao Supremo Tribunal Federal.

O art. 1.032 do Novo Código de Processo Civil também funciona como regra de controle da função constitucional do recurso especial, assegurando que este se limite às causas decididas em matéria federal comum infraconstitucional, evitando, com isso, que o STJ, como em outras situações já citadas no presente trabalho, possa proferir julgamento em recurso especial cuja matéria está fora da sua competência jurisdicional.

Dessa forma, somente é possível afirmar que uma decisão judicial, em matéria constitucional-tributária, no curso de um processo tributário judicial, segundo o art. 927 do Novo Código de Processo Civil, é de observância obrigatória por juízes e Tribunais, caso a referida decisão tenha sido proferida pelo Supremo Tribunal Federal, porque apenas essa Corte tem, segundo o Texto Constitucional, competência jurisdicional para uniformizar a jurisprudência sobre a matéria constitucional-tributária.

A exegese sobre o art. 105 da Constituição Federal permite, da mesma forma, entender que ao Superior Tribunal de Justiça cabe a guarda da norma federal comum infraconstitucional. É que se observa a partir da análise do inc. III, do art. 105, segundo o qual compete à Corte Superior julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência, julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal ou der à lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

Esse entendimento a respeito da competência jurisdicional do Superior Tribunal de Justiça é explicitado por ROSA MARIA BARRETO BORRIELLO DE ANDRADE NERY e NELSON NERY JÚNIOR (2015, p. 1.023):

Com o objetivo de preservar a autoridade da lei federal no País e uniformizar o seu entendimento, é admissível o REsp. contra acórdãos de tribunais que, em decisão de única ou última instância, contrariarem tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência; julgarem válido ato de governo local contestado em face de lei federal; derem a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal (CF, art. 105, inc. III). Trata-se de forma excepcional de recurso, não configurando terceiro ou quarto grau de jurisdição, tampouco instrumento processual para correção de injustiça. Daí não poder ser invocada, em grau de REsp., a ordem pública de que se revestem algumas questões, para que possam ser apreciadas *ex officio* e pela primeira vez pelo STJ. As questões de ordem pública devem ser decididas *ex officio* pelo juiz ou podem ser arguidas a qualquer tempo e grau *ordinário* de jurisdição (TJ, TRF, TRT ou TRE), conforme autorizam os CPC, arts. 485, § 3º e 337, § 5º, mas não, pela primeira vez, em RE ou REsp., que são mecanismos de *rejulgamento* da causa (matéria), pressupondo matéria *já decidida*, conforme clara disposição dos CF, arts. 102, inc. III e 105, inc. III. Verificada a procedência da alegação do recorrente, de que o tribunal *a quo, v.g.*, infringiu a lei federal, o STJ cassará o acórdão recorrido e aplicará o direito à espécie, podendo ingressar no mérito do caso concreto, apreciar as provas e dar o direito a quem o tem.

Assim, admitir-se-á que uma decisão judicial, em matéria tributária prescrita por lei federal, no curso de um processo tributário judicial, segundo o art. 927 do Novo Código de Processo Civil, é de observância obrigatória por juízes e tribunais, caso a referida decisão tenha sido proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, porque apenas essa Corte tem, segundo o art. 105, inc. III do Texto Constitucional, competência jurisdicional para uniformizar a jurisprudência sobre a matéria tributária disciplinada por lei federal.

Tal estudo é relevante, principalmente a partir do Código de Processo Civil de 2015, porque segundo os arts. 1.039 e 1.040 da Lei Processual, a decisão proferida no recurso paradigma tem impacto direto nos demais processos que se encontravam suspensos e aguardando a resolução da controvérsia. É o que se conclui a partir da redação dos arts. 1.039 e 1.040:

Art. 1.039: Decididos os recursos afetados, os órgãos colegiados declararão prejudicados os demais recursos versando sobre idêntica controvérsia ou os decidirão aplicando a tese firmada.

Parágrafo único – Negada a existência de repercussão geral no recurso extraordinário afetado, serão considerados automaticamente inadmitidos os recursos extraordinários cujo processamento tenha sido sobrestado.

Art. 1.040: Publicado o acórdão paradigma:

I – o presidente ou o vice-presidente do tribunal de origem negará seguimento aos recursos especiais ou extraordinários sobrestados na origem, se o acórdão recorrido coincidir com a orientação do tribunal superior;

II – o órgão que proferiu o acórdão recorrido, na origem, reexaminará o processo de competência originária, a remessa necessária ou o recurso

anteriormente julgado, se o acórdão recorrido contrariar a orientação do tribunal superior;

III – os processos suspensos em primeiro e segundo grau de jurisdição retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior;

IV – se os recursos versarem sobre questão relativa a prestação de serviço público objeto de concessão, permissão ou autorização, o resultado do julgamento será comunicado ao órgão, ao ente ou à agência reguladora competente para fiscalização da efetiva aplicação, por parte dos entes sujeitos a regulação, da tese adotada.

§ 1º – A parte poderá desistir da ação em curso no primeiro grau de jurisdição, antes de proferida a sentença, se a questão nela discutida for idêntica à resolvida pelo recurso representativo da controvérsia.

§ 2º – Se a desistência ocorrer antes de oferecida contestação, a parte ficará isenta do pagamento de custas e de honorários de sucumbência.

§ 3º – A desistência apresentada nos termos do § 1º independe de consentimento do réu, ainda que apresentada contestação.

Assim, decididos os recursos extraordinário ou especial, respectivamente, pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, os tribunais declararão prejudicados os demais recursos versando sobre idêntica controvérsia ou os decidirão aplicando a tese firmada. Da mesma forma, com a publicação do acórdão paradigma, proferido em recurso extraordinário ou recurso especial, o tribunal local, através de seu Presidente ou Vice-Presidente, negará seguimento aos recursos especiais ou extraordinários sobrestados na origem, se o acórdão recorrido coincidir com a orientação do tribunal superior, reexaminará o processo de competência originária, a remessa necessária ou o recurso anteriormente julgado, se o acórdão recorrido contrariar a orientação do tribunal superior ou a retomada do curso dos os processos suspensos em primeiro e segundo grau de jurisdição, aplicando-se a tese firmada pelo tribunal superior.

Os comandos normativos dos arts. 1.039 e 1.040, ambos do Novo Código de Processo Civil, determinam a aplicação automática e obrigatória, pelos tribunais locais, das decisões proferidas em recurso extraordinário e especial. Para o processo tributário, é fundamental a correlação entre a norma constitucional de competência tributária e a competência jurisdicional da Corte Superior, sob pena de o Superior Tribunal de Justiça proferir uma decisão em recurso afetado, segundo a forma do art. 1.039 do Novo Código de Processo Civil, sobre uma matéria tributária que não esteja no âmbito de sua competência, sendo que tal decisão será aplicada, segundo a norma processual, de forma automática e obrigatória pelos demais tribunais do país, o que, certamente, pode causar enormes prejuízos aos jurisdicionados.

Por isso, mostra-se adequada a advertência de CÁSSIO SCARPINELLA BUENO (2015, p. 540-541):

Há, para tanto, vasto material no CPC de 2015, mesmo para quem queira interpretá-lo e aplicá-lo nos precisos termos de seu art. 1º, ou seja, dentro dos limites do modelo constitucional. Na medida em que a produção dessas decisões, que querem ser paradigmáticas, observar aquilo que é imposto aos Tribunais para tanto, e o seu emprego, no cotidiano forense, também seguir as prescrições do CPC de 2015 – que em nada se assemelham à experiência cinquentenária que já quis evidenciar –, nada há de errado em entender que a ‘jurisprudência’, sumulada ou repetitiva dos Tribunais, é um norte seguro na interpretação das normas jurídicas em geral. Tudo para dar maior previsibilidade e segurança jurídica aos jurisdicionados, tratando-os de forma isonômica. O prezado leitor poderá objetar às considerações que acabou de ler porque o CPC de 2015 não emprega a palavra ‘vinculante’ no sentido que acabei de usar, com as duas únicas exceções que indico a seguir. Aquela palavra só aparece naquele sentido em dois momentos: para indicar as sumulas vinculantes do STF – mas, para estas, há expressa previsão constitucional no art. 103-A da CF – e no § 3º do art. 947, a propósito do incidente de assunção de competência, quando se lê que o acórdão proferido vinculará todos os juízes e órgãos fracionários, exceto se houver revisão de tese. Fora desses dois casos, a palavra é evitada, conscientemente, afirmo, até, justamente para evitar a polemica com a qual aqui me ocupo. Não obstante, aquele elemento, de vinculação, parece ser insinuado com o uso de afirmativos imperativos toda vez que a temática da ‘jurisprudência’ vem à tona. Prevê-se, até mesmo – e de forma contundente –, o uso da reclamação para afirmar e reafirmar a ‘observância’ do que for decidido nos casos repetitivos e no incidente de assunção de competência (art. 998, inc. IV). É o que basta para confirmar o acerto do que escrevi até agora. Independentemente da necessária discussão sobre haver ou não haver (legítimo) efeito vinculante a todas as decisões referidas nos incisos do art. 927, cabe à doutrina interpretar e sistematizar a disciplina daquelas decisões no próprio CPC de 2015 e, desculpe-me a insistência, prezado leitor, sempre levando em conta o que o modelo constitucional tem a dizer a seu respeito. Última consideração preambular parece-me importante sobre a nomenclatura empregada pelo CPC de 2015 acerca daquilo que interessa para o momento. O *caput* do art. 926 refere-se a ‘jurisprudência’. No § 1º do mesmo dispositivo repete a palavra, adjetivando-a de dominante, expressão que também aparece no § 3º do art. 927 e no inc. I do § 3º do art. 1.035. O § 1º do art. 926 ainda faz menção a ‘enunciado de súmula’, que, inequivocamente, é a mais comum ao longo de todo o CPC de 2015. Há casos, contudo, em que a palavra sumula é empregada isoladamente (art. 496, § 4º, incs. I e IV; art. 521, inc. IV; art. 932, inc. IV, alínea ‘a’; art. 932, inc. V, alínea ‘a’; art. 955, parágrafo único, inc. I; art. 1.035, § 3º, inc. I e art. 1.035, § 11). Vez ou outra, o CPC de 2015 emprega a palavra precedente (é o caso do art. 489, § 1º, incs. V e VI; art. 926, § 2º; art. 927, § 5º; art. 988, inc. IV e art. 1.042, § 1º, inc. II). Vez ou outra, o CPC de 2015 emprega a palavra precedente (é o caso do art. 489, § 1º, incs. V e VI; art. 926, § 2º; art. 927, § 5º; art. 988, inc. IV e art. 1.042, § 1º, inc. II). Em diversas outras oportunidades a referência é a acórdão ou a entendimento de determinado tribunal proferido em recursos repetitivos ou ‘firmado’ em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência. É o que, apenas a título de exemplo, lê-se dos incs. II e III do art. 332, respectivamente. Mais do que querer teorizar a respeito de cada uma daquelas palavras para tentar justificar que cada uma delas tem um significado próprio, específico e técnico, parece ser suficiente entender que o CPC de 2015, a despeito dos mais de dois

meses que seu texto ficou sendo revisado antes do envio à sanção presidencial, não conseguiu encontrar uma fórmula redacional adequada que pudesse albergar uniformemente as situações em que ele próprio quer que determinadas decisões, sumuladas ou não, sejam observadas por todos os órgãos do Poder Judiciário. Não que aquelas palavras possam ser usadas indistintamente ou como sinônimas, evidentemente que não. Entendo importante, de qualquer sorte, resistir à tentação de querer impor ao CPC de 2015, pelo menos aqui, maior rigor de linguagem que não me parece fazer diferença na aplicação das técnicas que querem produzir aquelas decisões, sejam elas sumuladas, sumuláveis ou não. Mais que o nome a ser dado ao resultado do emprego daquelas técnicas para os fins dos arts. 926 e 927, importa estudar, em substância, as próprias técnicas e o seu próprio resultado. Assim que é afirmar, como na maioria das vezes faz o CPC de 2015, que é mais correto referir-se a enunciado de súmula, e não, como há mais de cinquenta anos fazemos, a súmula, nada acrescenta ao assunto. Mais importante do que a súmula e seu enunciado é entender o que os casos que lhe dão fundamento (os seus precedentes, no preciso sentido acabei de expor) decidiram concreta e precisamente e de que maneira é correto dizer que aquelas decisões podem querer ser empregadas em casos futuros. Sim, porque súmulas nada mais são do que a consolidação formalizada, em verbetes (ou enunciados), da jurisprudência dos Tribunais em decorrência da reiteração de decisões idênticas proferidas a partir de casos substancialmente iguais. Elas, em si mesmas consideradas, revelam bem menos do que os seus 'precedentes' têm capacidade de revelar. Distinguir jurisprudência de jurisprudência dominante parece ser tarefa inglória. Não consta que um punhado de julgados aleatoriamente identificados (e em tempos de internet, eles são achados com extrema facilidade) possam querer fazer as vezes do que sempre se disse sobre jurisprudência e que, por isso, jurisprudência dominante é a verdadeira jurisprudência, representativa de uma tendência de determinado tribunal sobre decidir em um e em outro caso. O que parece ser mais correto é identificar (o que vai muito além do que com critérios eletrônicos de pesquisa se consegue) o que os Tribunais vêm decidindo a respeito de determinados temas e constatar a estabilidade (no sentido de duração) dessa tendência. Até porque, para esse fim, eventual existência de súmulas dos Tribunais, tais como a dos tribunais Superiores e de alguns dos demais TJs e TRFs, é indicativo do caminho assumido objetivamente pela jurisprudência (que só pode ser a dominante).

Portanto, a definição da decisão da Corte Superior como um precedente, segundo o art. 927 do Novo Código de Processo Civil, inclusive para a aplicação direta determinada pelos arts. 1.039 e 1.040, do mesmo Código, depende da verificação se aquela decisão foi proferida pelo STF sobre questões de direito constitucional federal, segundo o *caput* do art. 102, assim como no que diz respeito à repartição constitucional das competências legislativa e administrativa (arts. 21, 22, 23, 24, 25 e 30 da Constituição Federal) e competências tributárias (arts. 145, 148, 149, 149-A, 153, 154, 155, 156 e 185 da Constituição Federal).

A mesma conclusão aplica-se à definição da decisão do Superior Tribunal de Justiça como um precedente judicial obrigatório, segundo o art. 927 do Novo Código de Processo Civil, inclusive para a aplicação direta determinada pelos arts. 1.039 e

1.040, do mesmo Código, dependendo da verificação se aquela decisão foi proferida pelo STJ sobre questões de direito federal infraconstitucional.

## 4 INTERPRETAÇÃO DOS PRECEDENTES NO PROCESSO TRIBUTÁRIO

### 4.1 Controle Exegético da Aplicação dos Precedentes no Processo Tributário

Afirma-se, na atualidade, que o Direito é o que os tribunais declaram ou afirmam. Principalmente com a metamorfose do sistema jurídico nacional, em especial, na última década, com o incremento das súmulas vinculantes da Suprema Corte e, intensivamente, com a adoção do sistema dos precedentes judiciais, ainda que com diferenças e sem a devida técnica do modelo *common law*.

Diante desse perigoso avanço do criacionismo jus-positivista, é importante a investigação dos fundamentos teóricos do discurso dos órgãos judiciários, em especial das Cortes Superiores, quanto à interpretação e aplicação nas normas jurídicas do direito tributário, a fim de promover o debate e, principalmente, a evolução do decisionismo pós-positivista. Para isso, é imprescindível que se entenda, ao menos adequadamente, as decisões das Cortes Superiores – até porque muitas delas revelam verdadeiras inovações normativas a partir do julgamento de casos concretos.

Não se pode ter, a partir da simples leitura da literalidade da ementa de uma decisão da Corte Superior, a certeza absoluta da interpretação do Direito. É preciso despertar, enxergar além da ementa do acórdão, entender criticamente os fundamentos da decisão sobre a igualdade, proporcionalidade, razoabilidade etc., tantas vezes repetidos nas academias, em simples reverberação da opinião da Suprema Corte, como verdades absolutas ou lugares-comuns.

Um emblemático exemplo desse problema tem-se nas palavras do Ministro Humberto Gomes de Barros, quando do julgado do AgRg no REsp. nº 228.432/RS:

Vejo, com imensa preocupação, que contribuí para a desestabilização e nossa jurisprudência. Afirmo, desde logo, que o fiz por engano. Tenho em mim a firme convicção de que o Superior Tribunal de Justiça foi concebido para um escopo especial: orientar a aplicação da lei federal e unificar-lhe a interpretação, em todo o Brasil. Se assim ocorre, é necessário que sua jurisprudência seja observada, para se manter firme e coerente. Assim sempre ocorreu em relação ao Supremo Tribunal Federal, de quem o STJ é sucessor, nesse mister. Em verdade, o Poder Judiciário mantém sagrado

compromisso com a justiça e a segurança. Se deixarmos que nossa jurisprudência varie ao sabor das convicções pessoais, estaremos prestando um desserviço a nossas instituições. Se nós – os integrantes da Corte – não observarmos as decisões que ajudamos a formar, estaremos dando sinal, para que os demais órgãos judiciários façam o mesmo. Estou certo de que, em acontecendo isso, perde sentido a existência de nossa Corte. Melhor será extingui-la. O engano em que incidi é resultado da irracional carga de trabalho a que se encontram submetidos os Ministros integrantes da Primeira Seção. Tal carga, de sua vez, é resultado da baixíssima eficácia de nossas decisões. Delas, o Estado brasileiro faz absoluta tabula rasa: simplesmente as desconhece. Veja-se, como exemplo, o que ocorre em relação ao índice de reajuste do FGTS: embora tal índice seja necessariamente um só, somos obrigados a defini-lo para cada uma das milhões de cotas que o compõem. Resta-me, entretanto, purgar o desvio em que incidi, negando provimento ao agravo e dizendo que a jurisprudência da Corte Especial é firme no sentido da decisão ora agravada (STJ – AgRg no REsp. nº 228.432/RS – Relator Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS – Primeira Turma – julgado em 07/11/2002, DJ de 09/12/2002).

As palavras do Ministro do Superior Tribunal de Justiça, lançadas em julgamento de um caso concreto, demonstram que a análise sustentada na presente monografia não é só atual, mas que é necessário se desenvolver um eficiente sistema de controle do decisionismo e discricionarismo judicial, em especial no campo da interpretação e fundamentação do direito tributário, haja vista que o próprio membro da Corte Superior afirma que vê “[...] com imensa preocupação, que contribuí para a desestabilização e nossa jurisprudência. Afirmo, desde logo, que o fiz por engano [...]”, deixando para “tentar o conserto” com a negativa de provimento de um recurso.

Evidenciam-se, em tempos de excesso do discricionarismo judicial, inúmeras decisões das Cortes Superiores sobre princípios relacionados com diversos temas, em especial com o estatuto do contribuinte e normas constitucionais tributárias contidas no Título VI, arts. 145 a 162, da Constituição Nacional, o que enseja a investigação sobre os fundamentos teóricos por ela utilizados em suas decisões nessa matéria.

A investigação dos fundamentos das decisões permite identificar que o discurso judicial dessas Cortes revela mais as convicções particulares dos membros da Corte do que uma concepção adequada do conteúdo das normas jurídicas que são aplicadas no julgamento dos casos concretos.

Um exemplar dessa situação, no âmbito do processo tributário, é a Súmula nº 584 do Supremo Tribunal Federal, pela qual ao Imposto de Renda calculado

sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.

Essa súmula, marcada pelo avanço do decisionismo próprio do pós-positivismo jurídico discricionário, já parte de um absurdo técnico-jurídico, qual seja a exclusão do princípio da anterioridade, sem, contudo, desconsiderar o princípio da irretroatividade. Como se fosse possível que um mesmo fato pudesse submeter-se a um princípio que impede vigência ou eficácia da regra para o passado, mas não o permite para o tempo presente.

Ou seja, no caso da Súmula nº 584, o STF formou, sob a regra do art. 927, inc. II do Novo Código de Processo Civil, um precedente, a ser aplicado em processo tributário, mas com prejuízo às situações jurídicas sujeitas à incidência de Imposto de Renda, porque promoveu uma interpretação equivocada quanto à definição do momento da ocorrência do fato gerador. A partir da formação desse precedente, a Corte fez inúmeras aplicações da Súmula nº 584 em julgamentos posteriores, como se observa no julgamento do Recurso Extraordinário nº 194.612:

DIREITO CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO DE RENDA SOBRE EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS, CORRESPONDENTE AO ANO-BASE DE 1989. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA PARA 18%, ESTABELECIDADA PELO INC. I DO ART. 1º DA LEI Nº 7.968/89. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AO ART. 150, INC. I, ALÍNEA 'A' DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. 1. O recurso extraordinário, enquanto interposto com base na alínea 'b' do inc. III do art. 102 da Constituição Federal, não pode ser conhecido, pois o acórdão recorrido não declarou a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal. 2. Pela letra 'a', porém, é de ser conhecido e provido. 3. Com efeito, a pretensão da ora recorrida, mediante mandado de segurança, é a de se abster de pagar o Imposto de Renda correspondente ao ano-base de 1989, pela alíquota de 18%, estabelecida no inc. I do art. 1º da Lei nº 7.968, de 28 de dezembro de 1989, com a alegação de que a majoração, por ela representada, não poderia ser exigida com relação ao próprio exercício em que instituída, sob pena de violação ao art. 150, inc. I, alínea 'a' da Constituição Federal de 1988. 4. O acórdão recorrido manteve o deferimento do Mandado de Segurança. Mas está em desacordo com o entendimento desta Corte, firmado em vários julgados e consolidado na Súmula nº 584, que diz: 'Ao Imposto de Renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração'. Reiterou-se essa orientação no julgamento do RE nº 104.259/RJ (RTJ nº 115/1336). 5. Tratava-se, nesse precedente, como nos da súmula, de lei editada no final do ano-base, que atingiu a renda apurada durante todo o ano, já que o fato gerador somente se completa e se caracteriza, ao final do respectivo período, ou seja, a 31 de dezembro. Estava, por conseguinte, em vigor, antes do exercício financeiro, que se inicia a 1º de janeiro do ano subsequente, o da declaração. 6. Em questão assemelhada, assim também decidiu o Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 197.790-6/MG, em data de 19 de fevereiro de 1997. 7. RE conhecido e provido, para o indeferimento do mandado de

segurança. 8. Custas *ex lege* (STF – RE nº 194.612 – Relator Min. SYDNEY SANCHÉS – Primeira Turma – julgado em 24/03/1998 – DJ de 08/05/1998).

Outro exemplo da má formação do precedente em processo tributário é a Súmula Vinculante nº 50 do STF, segundo a qual norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade. Aqui tem-se uma clara inovação quanto aos signos contidos na norma jurídica que prescreve o mencionado princípio, o art. 150, inc. III, alíneas ‘b’ e ‘c’ da Constituição Nacional, porque em momento algum a norma descreve em que situação de inovação legislativa o princípio deve ser respeitado, a não ser que se refere à instituição ou majoração do tributo, assim como das exceções contidas no § 1º, do mesmo art. 150.

O mais grave é que a Suprema Corte está “legislando” para uma realidade social que não é condizente com a brasileira. Ocorre que, a Suprema Corte está decidindo a partir da realidade social brasileira, cuja inflação no exercício de 2015 já ultrapassa dois dígitos percentuais. Assim, construir uma norma jurídica que diz não ser observável a anterioridade no caso de norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária, é desconsiderar aquilo que a doutrina de ROQUE ANTONIO CARRAZZA denominada de majoração indireta do tributo.

O que se propõe, considerando os recentes estudos jurídicos sobre a teoria geral do Direito e da hermenêutica jurídica, é a identificação de ferramentas interpretativas capazes de, ao mesmo tempo, encontrar a solução possivelmente adequada aos problemas de completude do sistema jurídico sem que o órgão judiciário substitua a atividade legiferante típica do Poder Legislativo.

Aqui se apresenta com relevante suporte jurídico a teoria da linguagem, porque, antes de qualquer formulação ou conclusão do intérprete, apresenta-se como limitador da atividade de interpretação sobre a norma jurídica. Afinal, como o título da monografia apresenta, *Direito não é o café da manhã do intérprete*.

Assim, controle da interpretação, através de um esquema adequado da linguagem jurídica, é fundamental no combate dos excessos exegéticos, mesmo porque, como afirma ALFREDO AUGUSTO BECKER (2013, p. 124) a linguagem não é um meio de transporte de ideia, mas é um instrumento fecundador pelo qual o cérebro portador de uma ideia faz com que, no cérebro de outro indivíduo germine e se desenvolva uma ideia análoga.

Ora, se a linguagem, sobejamente no campo da linguagem persuasiva do discurso da decisão judicial, é esse “instrumento fecundador”, torna-se ainda mais relevante, em tempos atuais, o controle da atividade interpretativa dos órgãos judiciários que, muitas vezes, sustentam a legitimidade de suas decisões tão somente na sua existência formal dentro do sistema jurídico.

A preocupação com a linguagem jurídica eleva-se quando o operador encontra-se no âmbito do direito tributário. Nesse espaço do sistema jurídico é que a linguagem do Direito (ou metalinguagem) torna-se fundamental, à medida que o operador encontrar-se diante de signos cujos conceitos não estão adstritos ao direito tributário, mas se encontram, ou são próprios, de outros ramos do Direito dentro do ordenamento jurídico.

Por isso, a preocupação de LENIO STRECK (2014, p. 37):

Ora, desde o início do século XX, a filosofia da linguagem e neopositivismo lógico do Círculo de Viena (que está na origem de teóricos como Hans Kelsen) já haviam apontado para o problema da polissemia das palavras. Isso nos leva a outra questão: a literalidade é algo que está à disposição do intérprete? Se as palavras são polissêmicas; se não há a possibilidade de cobrir completamente o sentido das afirmações contidas em um texto, quando é que se pode dizer que estamos diante de uma interpretação literal? A literalidade, portanto, é muito mais uma questão de compreensão e da inserção do intérprete no mundo do que uma característica, por assim dizer, natural dos textos jurídicos.

Por isso, a importância da prescrição contida no art. 109 do Código Tributário Nacional, pela qual os princípios gerais de Direito privado se utilizam para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Da mesma forma, apresenta-se como um instrumento, dentro da linguagem jurídica, de controle interpretativo a preceituação do art. 110 do Código Tributário Nacional, que impede à lei de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Portanto, se nem mesmo a lei, instrumento fundamental de segurança jurídica (ou deveria ser!), pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de

institutos, conceitos e formas de Direito privado, muito menos poderia fazê-lo o intérprete, a quem, embora no caso do órgão judiciário conferida inegável legitimidade para decidir e solucionar o litígio no caso concreto, compete, no máximo, complementar a atividade legislativa, mas sem, obviamente, alterar o conteúdo normativo emanado do Poder Legislativo.

#### **4.2 O Princípio da Fundamentação Analítica Como Mecanismo Processual de Controle da Interpretação e Aplicação dos Precedentes no Processo Tributário**

Talvez a proposta inovadora do Novo Código de Processo Civil prescrita no art. 489, § 1º, pode ser um importante instrumento jurídico de controle dos excessos na definição, formação e aplicação dos precedentes em processo tributário.

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

O § 1º, do art. 927, prescreve que juízes e tribunais, ao decidirem com base em precedentes (art. 927 do Novo Código de Processo Civil) devem observar os arts. 10 e 489, § 1º do mesmo Código. Ou seja, devem assegurar o efetivo contraditório entre os litigantes, ouvindo-os sobre os fundamentos que envolvam a matéria a ser decidida, ainda que se trate de matéria a ser decidida de ofício. Também devem fundamentar as decisões, demonstrando a adequação do caso concreto ao precedente (súmula ou acórdão) que vier a ser utilizado, ou

apresentando as justificativas para a distinção do caso concreto aos precedentes das Cortes Superiores.

A compreensão da norma prescrita pelo § 1º, do art. 489, do Novo Código de Processo Civil, é importante para a presente análise, porque a definição e interpretação de uma decisão judicial como um precedente obrigatório, segundo o art. 927, dependerá de como os juízes e tribunais elaboram as decisões judiciais. Por isso, o próprio art. 927, em seu § 1º, prescreve que os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

Da mesma forma, as Cortes Superiores, quando decidirem em matéria tributária, segundo a sua competência jurisdicional correlacionada com as normas constitucionais de competência tributária, a definição de um precedente judicial, são obrigadas a fazê-lo conforme o princípio da fundamentação analítica, consoante determina o § 1º, do art. 489, do Código de Processo Civil de 2015.

O respeito ao princípio da fundamentação analítica, a partir da prescrição do art. 489, § 1º do Novo Código de Processo Civil, assegura a adequada aplicação do art. 927, do mesmo Código, no processo tributário, porque permite a correta definição da *ratio decidendi* da decisão que constituirá um precedente. Também é através da fundamentação analítica que a Corte Superior demonstrará que a sua decisão sobre determinada matéria tributária está correlacionada com a norma de competência tributária e a competência jurisdicional da Corte sobre a matéria jurídica em debate no processo.

Esse entendimento é esclarecido por JOSÉ MIGUEL GARCIA MEDINA (2015, p. 1.020):

A lei processual usa a expressão *fundamentos determinantes* para se referir à porção da motivação considerada critério para identificação da similitude (ou sua ausência) entre enunciados judiciais, a fim de que o entendimento expressado num deles seja considerado (ou afastado) no outro (Cf. arts. 489, § 1º, inc. V e 979, § 2º do CPC/2015). Tais fundamentos correspondem àquilo que a doutrina, inspirando-se na prática de países que adotam o modelo do *common law*, chamam de *ratio decidendi*. Como escrevemos em outro estudo, *ratio decidendi* corresponde aos 'argumentos principais sem os quais a decisão não teria o mesmo resultado, ou seja, os argumentos que podem ser considerados imprescindíveis'. Segundo sustentamos no referido estudo, uma decisão pode conter mais de uma *ratio decidendi*: 'Assim, em determinada decisão judicial haverá *ratio decidendi* útil para utilização em casos futuros não

apenas quando um tribunal decide determinada questão de forma pontual ou direta (X deve fazer A). Por vezes, na mesma decisão, poderá haver uma regra geral que abranja, além de X, os indivíduos Y, Z e outros em mesma situação no futuro. Com isso, uma vez que podem haver várias *ratio decidendi* em diferentes níveis de generalidade, umas pontuais (ou específicas) e outras gerais, então não há que se falar em uma única *ratio decidendi*. Todas essas regras, portanto, têm força de precedentes. Essas decisões que variam em graus de generalidade, porém, precisam ser imprescindíveis ao resultado da decisão. Do contrário, não serão *ratio decidendi*, mas *obiter dicta*, o que nos faz concluir que embora os argumentos *obiter dicta* possam ter graus distintos de generalidade, não são elas imprescindíveis ao resultado da decisão' (Cf. para uma compreensão adequada do sistema de precedentes no projeto do Novo Código de Processo Civil brasileiro. In: *Novas Tendências do Processo Civil – Estudos Sobre o Projeto do Novo CPC* cit., escrito em coautoria com Alexandre Freire e Alonso Freire, p. 677 ss.) [sobre a repercussão da distinção em relação à coisa julgada, cf. comentário ao art. 502 do CPC/2015; sobre outros aspectos relativos à formação dos precedentes, cf. comentário aos arts. 926 e 927 do CPC/2015].

Em outras palavras, é através da fundamentação analítica que a Corte Superior poderá demonstrar a correlação entre a sua competência jurisdicional sobre a matéria tributária e a norma constitucional de competência tributária, permitindo que o operador do Direito possa identificar a *ratio decidendi* no julgado e afirmar, segundo o art. 927 do Novo Código de Processo Civil, que se trata de um precedente a ser aplicado obrigatoriamente pelos juízes e tribunais. Sem a observância dessa fundamentação analítica, apresentando-se a decisão de forma genérica, com mera reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida, empregando conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso, invocando motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão.

Da mesma maneira, quanto à interpretação e à aplicação do precedente judicial, o comando normativo do art. 489 do Novo Código de Processo Civil, também se revela como importante instrumento de controle do uso indiscriminado, muitas vezes utilizado de forma errada, do precedente judicial por parte de juízes e tribunais. Isso porque, em razão do princípio da fundamentação analítica, o órgão judiciário não pode se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes, nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos, assim como deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

A respeito da observância da fundamentação analítica, quanto à interpretação da decisão judicial aplicável ao caso concreto, em especial no processo tributário, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça já orientava nesse sentido:

PROCESSO CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO JUDICIAL. ALEGAÇÃO DE EXCESSO DE EXECUÇÃO COM BASE NA INTERPRETAÇÃO DO TÍTULO EXECUTIVO. POSSIBILIDADE. CRITÉRIO DE INTERPRETAÇÃO DA SENTENÇA. LEITURA DO DISPOSITIVO EM CONFORMIDADE COM O CONTIDO NA FUNDAMENTAÇÃO E NO PEDIDO FORMULADO NO PROCESSO. É possível alegar, pela via dos embargos à execução judicial, excesso de execução com base na interpretação da sentença exequenda, sem que isso signifique revolver as questões já decididas no processo de conhecimento. Para interpretar uma sentença, não basta a leitura de seu dispositivo. O dispositivo deve ser integrado com a fundamentação, que lhe dá o sentido e o alcance. Havendo dúvidas na interpretação do dispositivo da sentença, deve-se preferir a que seja mais conforme a fundamentação e aos limites da lide, em conformidade com o pedido formulado no processo. Não há sentido em se interpretar que foi proferida sentença ultra ou extra petita, se é possível, sem desvirtuar seu conteúdo, interpretá-la em conformidade com os limites do pedido inicial. Recurso especial provido (STJ – REsp. nº 818.614/MA – Relatora Min. NANCY ANDRIGHI – Terceira Turma – julgado em 26/10/2006 – DJ de 20/11/2006).

AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. SERVIDOR PÚBLICO CIVIL. INCORPORAÇÃO DO ÍNDICE DE 3,17%. JUROS DE MORA DE 1% AO MÊS. LIMITAÇÃO TEMPORAL. COISA JULGADA. EXCESSO DE EXECUÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. I – A Terceira Seção desta Corte, nos autos do Mandado de Segurança nº 6.864/DF, do qual foi extraído o título em execução, concedeu a ordem e acolheu os embargos de declaração para fixar o termo inicial para a incorporação, bem como o percentual dos juros de mora em 1% ao mês. II – Reveste-se de imutabilidade a coisa julgada material, que impediu o conhecimento da impugnação veiculada nos presentes embargos à execução, em relação à limitação temporal para implantação do resíduo de 3,17%, em virtude da reestruturação da carreira, bem como a incidência de juros de mora de 1% (um por cento) ao mês. Precedentes. III – A jurisprudência desta Corte está pacificada no sentido de que, para a interpretação de toda decisão judicial, não basta o exame de seu dispositivo, integrado que está à fundamentação que lhe dá sentido e alcance; havendo dúvidas na interpretação, deve ser adotada a que seja mais conforme à fundamentação e aos limites da lide, em harmonia com o pedido formulado na inicial, conforme expressamente consignado no MS nº 6.864/DF. IV – A decisão agravada não merece reparos, porquanto proferida em consonância com a jurisprudência desta Corte Superior. V – Agravo Regimental improvido (STJ – AgRg nos EmbExeMS nº 6.864/DF – Relatora Min. REGINA HELENA COSTA – Terceira Seção – julgado em 14/08/2014 – DJe de 21/08/2014).

Para a correta interpretação e aplicação do precedente judicial, segundo a prescrição do art. 927, é necessário que o órgão judiciário faça a adequada análise da decisão da Corte Superior, inclusive para demonstrar que não se trata de um precedente obrigatório, como esclarece LUIZ GUILHERME MARINONI (2016, p. 943):

Os precedentes são vertidos em textos que dizem respeito a determinados casos. Isso quer dizer que, como todo e qualquer texto, não dispensam interpretação (nada obstante tenham por função reduzir a equívocidade inerente ao discurso das fontes legislativas) a respeito do significado da linguagem empregada e a propósito do respectivo âmbito de aplicação. Daí que trabalhar com precedentes significa individualizar razões e conectá-las às hipóteses fático-jurídicas que nela recaem. Por essa razão, trabalhar com precedentes não significa de modo nenhum simplesmente alinhar julgados – condensados ou não em súmulas – sem individualizar as suas origens, os seus significados e a pertinência que guardam com o caso concreto. Não se considera fundamentada a decisão, portanto, que apenas finge aplicar precedentes, mas que na verdade não patrocina efetivo processo de identificação de razões e de demonstração da pertinência da *ratio decidendi* com o caso concreto. Como refere o art. 489, § 1º, inc. V do CPC, é preciso identificar as razões determinantes das decisões e a efetiva ligação com o caso concreto, demonstrando-se que esse se ajusta àqueles fundamentos. Do contrário, não há que se falar em decisão fundamentada. Existindo precedente constitucional ou precedente federal sobre o caso debatido em juízo, a fidelidade ao direito constitui fidelidade ao precedente. Daí que a ausência de efetivo enfrentamento – mediante a demonstração de distinção – pelo juízo de precedente invocado pela parte constitui omissão relevante na redação da fundamentação. Existindo precedente invocado pela parte, esse deve ser analisado pelo juízo. Se disser efetivamente respeito à controvérsia examinada em juízo, deve ser adotado como razão de decidir. Se não, a distinção entre o caso precedente e caso concreto deve ser declinada na fundamentação. A ausência de efetivo enfrentamento do precedente constitui violação do dever de fundamentação (art. 489, § 1º, inc. VI do CPC).

Assim, diante da prescrição do art. 489, § 1º do Novo Código de Processo Civil, Direito não poderá ser, ao menos em tese, aquilo que o intérprete come no café da manhã, mas o que efetivamente está contido na norma jurídica de incidência tributária. No entanto, se caso o julgador tome para si a liberdade do decisionismo e discricionarismo judicial, talvez o art. 489, § 1º do Novo Código de Processo Civil, mostre-se um importante instrumento processual de controle e revisão dos excessos cometidos na interpretação e aplicação do direito tributário.

#### **4.3 Normas de Interpretação e Aplicação do Direito Tributário Como Instrumentos Auxiliares na Interpretação e Aplicação dos Precedentes no Processo Tributário**

Não basta a correta definição e formação dos precedentes, a partir dos arts. 926, 927, 1.032 e 1.033 do Novo Código de Processo Civil e a correlação com as regras constitucionais de competência jurisdicional do STF e do STJ. Após a formação do precedente, é preciso utilizar um mecanismo processual de controle na interpretação e aplicação das decisões das Cortes Superiores. Nessa etapa do processo tributário, resta ao operador do Direito lançar mão das normas de

interpretação e aplicação do direito tributário, como instrumentos auxiliares na interpretação e aplicação dos precedentes no processo tributário.

Tem-se nas prescrições contidas pelos arts. 107 a 112 do Código Tributário Nacional, importantes regras que funcionam como suporte do controle interpretativo proposto na presente análise. A interpretação promovida pelo órgão judiciário não pode ser a que melhor atender o intérprete. Inicialmente, o aplicador da norma deve ater-se à regra do art. 107 do Código Tributário Nacional, segundo a qual a legislação tributária será interpretada conforme o disposto nesse *Codex*.

Ademais, no que tange aos signos e conceitos contidos nos precedentes, o intérprete não pode se considerar possuidor de uma discricionariedade ilimitada. Uma, porque os princípios gerais de Direito privado se utilizam, para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. Duas, porque a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional).

O próprio Superior Tribunal de Justiça começa, ainda que timidamente e de forma setorizada, a reagir contra os excessos no âmbito do processo tributário, quando realça a importância das regras contidas nos arts. 107 a 112 do Código Tributário Nacional, em especial quanto à aplicação de benefícios ou punições fiscais. É o que se evidencia em recentes julgados:

TRIBUTÁRIO. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. ART. 1º, INC. XIV DA LEI Nº 10.925/2004. INTERPRETAÇÃO RESTRICTIVA. 1. As disposições tributárias que concedem benefícios fiscais demandam interpretação literal, a teor do disposto no art. 111 do CTN. 2. O art. 1º, inc. XIV da Lei nº 10.925/04 reduz à alíquota zero de PIS e COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de farinha de trigo classificada no Código 1101.00.10 da TIPI, o que restringe o benefício apenas ao produto especificamente enquadrado no indigitado código classificatório. 3. A farinha de rosca não pode ser enquadrada no apontado código, pois as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), no Capítulo 11, ao explicitar as Considerações Gerais, apenas estabelecem que a farinha de rosca devem submeter-se à posição 1101 (Farinhas de trigo ou de mistura de trigo com centeio) para fins classificatórios, mas em nada a equiparam à farinha de trigo prevista no código 1101.00.10. 4. Ou seja, a farinha de rosca enquadra-se na posição 11.01, mas não se pode deduzir deste fato que sua classificação seja no

específico código 1101.00.10, o que afasta a pretensão recursal da parte de beneficiar-se da alíquota zero, porquanto inviável a interpretação extensiva almejada. Recurso especial improvido (STJ – REsp. nº 1.410.259/PR – Relator Min. HUMBERTO MARTINS – Segunda Turma – julgado em 01/10/2015 – DJe de 09/10/2015).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES VERTIDAS PELOS PATROCINADORES ÀS ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO FINANCEIRA – CPMF. NÃO INCIDÊNCIA. INTELIGÊNCIA DO ART. 69, § 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 109/01 [...]. 6. Não cabe ao intérprete restringir o alcance do dispositivo legal que, a teor do art. 111 do CTN, deve ter sua aplicação orientada pela interpretação literal, a qual não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma. 7. Recurso especial não provido (STJ – REsp. nº 1.468.436/RS – Relator Min. MAURO CAMPBELL MARQUES – Segunda Turma – julgado em 01/12/2015 – DJe de 09/12/2015).

Portanto, não é possível, numa perspectiva pragmática do Direito, dissolver a tendência pós-positivista do Direito, em especial no direito tributário. Ao menos as regras da fundamentação analítica (art. 489, § 1º do Novo Código de Processo Civil) e de interpretação/aplicação do direito tributário (arts. 107 a 112 do Código Tributário Nacional) são valiosos instrumentos de controle do excesso interpretativo, bem como, dada a sua máxima efetividade, podem contribuir muito para o combate ao decisionismo judicial, que no direito tributário pode significar, muitas vezes, mais ou menos amputação do patrimônio pela tributação.

Diante do que foi revisado na presente analítica, tem-se que o controle dos excessos na interpretação e aplicação dos precedentes, em especial no processo tributário, apresenta-se como fundamental na atualidade. O que se pretende, nessa proposta, é combater, mediante a observância das regras constitucionais, as arbitrariedades que podem decorrer desse decisionismo jurídico baseado em interpretações extravagantes sobre princípios e metanormas, que “criam” normas aos casos concretos com impressões valorativas próprias do intérprete.

O que se pretendeu, com a presente monografia, foi demonstrar que, no Estado Democrático de Direito, a Constituição Nacional prescreve inúmeros princípios, conceitos, cláusulas e regras tributárias, editadas a partir do trabalho do poder constituinte originário, eleito de forma democrática, e que não podem ser esquecidas quando da formação, aplicação e interpretação dos precedentes no processo tributário. Ou seja, pretende-se combater os excessos proporcionados por decisões judiciais que, através de súmulas simples ou vinculantes, “precedentes

judiciais voláteis” e jurisprudências itinerantes substituem a atividade legiferante do Estado.

Portanto, é possível controlar os abusos exegéticos na aplicação dos precedentes, no processo tributário, de forma objetiva, evitando que o intérprete avoque a autoridade estatal para inovar a ordem jurídica, com a desculpa de enfrentar vaguidade e ambiguidade dentro do sistema jurídico, o que pode ser efetivado através das regras da fundamentação analítica (art. 489, § 1º do Novo Código de Processo Civil) e dos instrumentos auxiliares na interpretação do direito tributário (arts. 107 a 112 do Código Tributário Nacional).

## CONCLUSÃO

A formulação da ideia da norma constitucional de competência tributária funciona como vetor de definição e interpretação do precedente judicial no processo tributário e teve o escopo de, além de uma revisão sobre o tema proposto, analisar os possíveis impactos, ainda que em tese, da prescrição do art. 927 do Novo Código de Processo Civil, segundo o qual os juízes e os tribunais observarão as decisões do Supremo Tribunal 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 vinculados.

Além disso, examinou-se a conjugação, no processo tributário, do art. 927 com os arts. 1.039 e 1.040, todos do Novo Código de Processo Civil, estes últimos prescrevendo que a decisão dos recursos extraordinário ou especial, respectivamente, pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, impõe que os tribunais declarem prejudicados os demais recursos versando sobre idêntica controvérsia ou os decidirão aplicando a tese firmada. Da mesma forma, com a publicação do acórdão paradigma, proferido em recurso extraordinário ou recurso especial, o tribunal local, através de seu Presidente ou Vice-Presidente, deve negar seguimento aos recursos especiais ou extraordinários sobrestados na origem; se o acórdão recorrido coincidir com a orientação do tribunal superior, reexaminará o processo de competência originária, a remessa necessária ou o recurso anteriormente julgado; se o acórdão recorrido contrariar a orientação do tribunal superior ou a retomada do curso dos os processos suspensos em primeiro e segundo graus de jurisdição, aplica-se a tese firmada pelo tribunal superior.

Esse estudo sobre a necessidade de analisar o processo tributário judicial segundo a ordem constitucional foi complementada pela análise a respeito do processo legislativo, correlacionado com a reserva legal tributária, que exige lei complementar para determinadas matérias tributárias, consoante prescreve o art. 146 da Constituição Republicana. Isso se fez porque o ente federativo tributante

deverá utilizar lei complementar para disciplinar matérias tributárias sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, limitações constitucionais ao poder de tributar, normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, da obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas e a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados.

Essa correlação entre o processo legislativo e a reserva legal tributária, como análise apriorística ao objetivo específico dessa dissertação, foi necessária porque a reserva legal formal tributária e o processo legislativo, com os avanços obtidos pela revolução do Estado Constitucional, apresentam-se como valiosos instrumentos jurídicos de controle do poder fiscal do Estado e de combate ao excesso na tributação, caso não seja possível eliminar a tributação, por absoluta necessidade de manutenção do Estado e da sociedade.

Também se mostrou importante o estudo do processo legislativo, relacionado com a reserva legal, para a definição e interpretação do precedente judicial tributário no processo tributário, considerando que, segundo o Supremo Tribunal Federal, nem toda contraposição entre lei ordinária e lei complementar se resolve no plano constitucional. Dentre outras hipóteses, a discussão será de alçada constitucional se o ponto a ser resolvido, direta ou incidentalmente, referir-se à existência ou inexistência de reserva de lei complementar para instituir o tributo ou estabelecer normas gerais em matéria tributária, pois é a Constituição que estabelece os campos materiais para o rito de processo legislativo adequado.

A partir da adequada compreensão sobre a questão inicial desse estudo, buscou-se o desenvolvimento teórico a respeito da norma constitucional de competência tributária, em especial porque, o objetivo específico desse trabalho é esclarecer que a norma constitucional de competência tributária funciona como vetor de definição e interpretação do precedente judicial. Por isso, antes de analisar a correlação entre a norma de competência tributária e a competência jurisdicional das

Cortes Superiores para a definição do precedente judicial, desenvolveu-se a análise a respeito da competência tributária, que antes de ser compreendida como prerrogativa legiferante dos entes federativos, deve ser considerada como uma expressão do poder estatal conferido pela Constituição.

Como expressão de poder, percebe-se que a regra constitucional de competência tributária, ao invés de ser um instrumento de opressão, deve ser interpretada como uma garantia ao contribuinte. Defendeu-se essa premissa porque, como qualquer poder estatal existente na democracia brasileira, a instituição do tributo deve ser considerada como um poder que emana do povo, que o exerce mediante seus representantes, na forma do art. 1º, parágrafo único, da Constituição Nacional, no qual todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição Federal.

Além da análise sobre a norma de competência tributária, o presente trabalho também desenvolveu a pesquisa quanto à correlação entre as normas de distribuição de competências tributárias com as normas de repartição de competências legislativas e materiais. Tal investigação fez-se necessária para os objetivos da dissertação, porque em um adequado controle do exercício desse poder fiscal estatal, as competências tributárias não podem ser interpretadas de forma isolada, muito menos se limitando às prescrições do Título VI do Texto Constitucional. Deve-se realizar uma interpretação sistemática, considerando todo o sistema constitucional de competências, em especial as competências administrativa e legislativa prescritas no Título III, da Constituição Nacional.

Essa exegese é fundamental para o correto controle do exercício da competência tributária, porque não é possível que a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios institua tributos sem respeitar as regras de competências administrativa e legislativa previstas nos arts. 21, 22, 23, 24, 25, 30 e 32 da Constituição Nacional.

A interpretação da norma de competência tributária sob os limites fixados pelas regras constitucionais de competências legislativa e administrativa é fundamental para o controle do poder estatal de instituição dos tributos. Sem essa limitação não seria possível controlar o exercício da competência tributária comum

para a instituição de taxa e contribuição de melhoria, prevista no art. 145, incs. II e III da Constituição da República, havendo o risco de as pessoas políticas instituírem esses tributos além de seus limites federativos.

A análise sobre a competência tributária, correlacionada com as normas de distribuição de repartição de competências legislativas e materiais, permitiu esclarecer que a definição de um precedente judicial, assim como a sua posterior interpretação pelos órgãos judiciários, depende da verificação se a Corte Superior, ao proferir a decisão, estava no exercício de sua competência jurisdicional prescrita na Constituição Nacional. Ou seja, se a decisão foi proferida pelo STF, deve-se verificar se a *ratio decidendi* versa sobre matéria constitucional relativa à repartição constitucional das competências (os arts. 22, 24 e 30 da Constituição Federal). Ou se a decisão foi proferida pelo STJ, deve-se verificar se a *ratio decidendi* versa sobre matéria federal infraconstitucional.

A partir do estudo da norma constitucional de competência tributária, correlacionada com a norma constitucional de repartição de competências legislativa e administrativa, a dissertação desenvolveu a análise sobre a definição do precedente judicial para o processo tributário.

Fez-se, em pretender o exaurimento do estudo aqui proposto, uma análise crítica sobre a nova regra da aplicação obrigatória das decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, especificamente em relação às causas de processo tributário. Isso porque, nos primeiros momentos da Nova Lei Processual, quanto à prescrição do art. 927, surgiram vozes entusiastas a respeito desse tema, havendo inclusive quem defenda uma aproximação do sistema jurídico brasileiro com o sistema *common law*.

O art. 927 do Novo Código de Processo Civil prescreve que os juízes e os tribunais observarão as decisões do Supremo Tribunal 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 vinculados.

Inicialmente, diante da indefinição sobre o conteúdo do precedente judicial, procurou-se uma ideia menos obscura desse conceito, tentando esclarecer qual o alcance da norma do art. 927 do Novo Código de Processo Civil, sobre as diversas decisões que são proferidas pelas Cortes Superiores.

Esse estudo mostrou-se relevante porque a definição da decisão da Corte Superior como um precedente judicial obrigatório, segundo o art. 927 do Novo Código de Processo Civil, inclusive para a aplicação direta determinada pelos arts. 1.039 e 1.040, do mesmo Código, depende da verificação se aquela decisão foi proferida pelo STF sobre questões de direito constitucional federal, segundo o *caput* do art. 102, assim como no que diz respeito à repartição constitucional das competências legislativa e administrativa (arts. 21, 22, 23, 24, 25 e 30 da Constituição Federal) e competências tributárias (art. 145, 148, 149, 149-A, 153, 154, 155, 156 e 185 da Constituição Federal).

Da mesma forma, aplica-se a definição da decisão do Superior Tribunal de Justiça como um precedente judicial obrigatório, segundo o art. 927 do Novo Código de Processo Civil, inclusive para a aplicação direta determinada pelos arts. 1.039 e 1.040, do mesmo Código, dependendo da verificação se aquela decisão foi proferida pelo STJ sobre questões de direito infraconstitucional federal.

A definição do precedente judicial tributário, segundo o art. 927 do Novo Código de Processo Civil, bem como a posterior aplicação obrigatória pelos juízes e tribunais, não depende, no primeiro momento, de questões valorativas. Essa sistemática proposta para o precedente judicial no processo tributário, antes de exigir interpretações substancialistas, deve ser realizada com fundamento nas regras constitucionais sobre a distribuição de competências, o que assegura o controle procedimental do exercício da competência tributária.

O presente estudo foi proposto, principalmente, em razão de algumas decisões controversas entre as Cortes Superiores do país, como se observou na querela interpretativa sobre a incidência ou não do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) na importação de veículo automotor para uso próprio. No primeiro momento, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do TEMA nº 695, em Recurso Repetitivo REsp. nº 1.396.488/SC, concluiu que é firme o entendimento no sentido de que não incide IPI sobre veículo importado para uso próprio, tendo em

vista que o fato gerador do referido tributo é a operação de natureza mercantil ou assemelhada e, ainda, por aplicação do princípio da não cumulatividade.

Contudo, após a decisão do STJ, no primeiro semestre de 2016, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 723.651, decidiu que incide o Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI na importação de veículo automotor por pessoa natural, ainda que não desempenhe atividade empresarial e o faça para uso próprio.

Fica evidente, diante dessas decisões, que somente pode ser considerado um precedente obrigatório, segundo o comando normativo do art. 927 do Novo Código de Processo Civil, a decisão do STF sobre a incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI na importação de veículo automotor por pessoa natural, ainda que não desempenhe atividade empresarial e o faça para uso próprio, porque se tem a correta relação entre a norma de competência tributária e a norma de competência jurisdicional da Corte.

Essa controvérsia exegética entre as decisões do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça é uma demonstração esclarecedora da necessidade de se encontrar um vetor normativo de segurança jurídica para a definição do precedente judicial, a fim de evitar que a prescrição do art. 927 do Novo Código de Processo Civil, venha ser aplicada de forma generalizada, prejudicando a parte no processo tributário judicial, à medida que o intérprete e aplicador do precedente utilizem, indevidamente, decisões judiciais que não possam ser definidas entre as hipóteses daquele comando normativo da Lei Processual brasileira.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE NERY, Rosa Maria de; NERY JÚNIOR, Nelson. **Comentários ao Código de Processo Civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. São Paulo: Malheiros, 2003.

BARROSO, Luís Roberto (org.). **A Nova Interpretação Constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2013.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução de Ari Marcelo Solon. 2. ed. São Paulo: Edipro, 2014.

BUENO, Cássio Scarpinella. **Direito Processual Público (A Fazenda Pública em Juízo)**. Obra Coletiva sob Coordenação de Carlos Ari Sunfeld e Cássio Scarpinella Bueno. São Paulo: Malheiros, 2000.

\_\_\_\_\_. **O Poder Público em Juízo**. 5. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. **Curso Sistematizado de Direito Processual Civil: teoria geral do direito processual civil**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010. 1 vol.

\_\_\_\_\_. **Curso Sistematizado de Direito Processual Civil: tutela jurisdicional executiva**. 3. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010. 3 vol.

\_\_\_\_\_. Coisa Julgada em Matéria Tributária: reflexões sobre a súmula nº 239 do STF. *In: Revista Tributária das Américas*, ano 05, vol. 09, p. 75-102. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan./jun. 2014.

\_\_\_\_\_. **Manual de Direito Processual Civil**. São Paulo: Saraiva, 2015.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa. **Teoria do Precedente Judicial: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais**. São Paulo: Noeses, 2012.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de Direito Processual Civil**. 18. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. 2 vol.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional de Teoria da Constituição**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1998.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e Progressividade Igualdade e Capacidade Contributiva**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015-a.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015-b.

CIMARDI, Cláudia Aparecida. **A Jurisprudência Uniforme e os Precedentes no Novo Código de Processo Civil Brasileiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. São Paulo: Malheiros, 2004.

DIDIER JÚNIOR, Fredie *et al.* **Curso de Direito Processual Civil**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Juspodium, 2012. 5 vol.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de Rendas Tributárias**. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

GRINOVER, Ada Pellegrini. **Os Princípios Constitucionais e o Código de Processo Civil**. São Paulo: José Bushatsky, 1975.

JESUS, Fernando Bonfá de; JESUS, Isabela Bonfá de; JESUS, Ricardo Bonfá de. **Manual de Direito Processual Tributário**. 2. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2016.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes Obrigatórios**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MARQUES, Claudia Lima (coord.). **Diálogo das Fontes: do conflito à coordenação de normas do Direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MARQUES, José Frederico. **Manual de Direito Processual Civil**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1987. 4 vol.

MEDINA, José Miguel Garcia. **Novo Código de Processo Civil Comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MELLO, Rogério Licastro Torres de; RIBEIRO, Leonardo Ferres da Silva; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Primeiros Comentários ao Novo Código de Processo Civil**: artigo por artigo. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

NERY, Rosa Maria Barreto Borriello de Andrade; NERY JÚNIOR, Nelson. **Constituição Federal Comentada e Legislação Constitucional**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

NERY JÚNIOR, Nelson. **Princípios de Processo Civil na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

PACHECO, José da Silva. **Comentários à Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830, de 22 de Novembro de 1980)**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso. **Comentário Contextual à Constituição**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

SIDOU, José Maria OTHON. **Dicionário Jurídico**: Academia Brasileira de Letras Jurídicas. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

STRECK, Lenio. **Lições de Crítica Hermenêutica do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Precedentes e Evolução do Direito**: direito jurisprudencial. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.