

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO**

GREGÓRIO VIZOTTO CABALLERO

**A FORÇA DOS PRECEDENTES NA INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS GERAIS
TRIBUTÁRIAS COMPENSATÓRIAS**

MESTRADO EM DIREITO

São Paulo

2024

GREGÓRIO VIZOTTO CABALLERO

A FORÇA DOS PRECEDENTES NA INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS GERAIS
TRIBUTÁRIAS COMPENSATÓRIAS

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial à obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Constitucional e Processual Tributário, sob orientação da Professora Doutora Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa.

São Paulo

2024

GREGÓRIO VIZOTTO CABALLERO

A FORÇA DOS PRECEDENTES NA INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS GERAIS
TRIBUTÁRIAS COMPENSATÓRIAS

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial à obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Constitucional e Processual Tributário, sob orientação da Professora Doutora Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa.

Aprovado em __/__/____

Banca Examinadora

Professora Doutora Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa (orientadora)

Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)

Assinatura: _____

Professora Doutora Isabela Bonfá de Jesus

Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)

Assinatura: _____

Professor Doutor Braulio Bata Simões

Instituição: Centro de Estudos de Direito Econômico e Social (CEDES)

Assinatura: _____

AGRADECIMENTOS

Gostaria de registrar os meus mais sinceros agradecimentos às pessoas incríveis que fizeram parte da construção deste trabalho desde seu nascedouro.

Primeiramente, aos meus amados pais, Humberto e Maria Flávia, por nunca medirem esforços para que eu atingisse todos os meus objetivos. Por fazerem das minhas realizações suas metas de vida. Por representarem a base com a qual eu sempre pude confiar, oferecendo-me apoio incondicional nas mais diversas circunstâncias. Por servirem de exemplo de correção e honestidade em toda e qualquer situação, transmitindo os mais nobres valores éticos e morais.

Igualmente, à minha irmã, Maria Clara, primeira e mais verdadeira amiga, desde sempre e para sempre, companheira das primeiras brincadeiras e risadas, pela confiança e companheirismo com que sempre me distinguiu.

Agradeço, ainda, a toda a minha família por estar sempre, mesmo que de longe, orando pelo meu sucesso, minha saúde e, principalmente, pela minha felicidade. Em especial aos meus queridos avós, que eu tanto amo porque sempre fizeram o possível e o impossível para que, de alguma forma, eu soubesse que eles estavam presentes em minha vida.

Aos meus amigos, que levarei para o resto de minha vida, por sempre terem estado ao meu lado e me apoiado em todos os momentos difíceis.

Como não poderia deixar de ser, agradeço à Professora Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa, não só pela orientação do trabalho, mas pela honra de ter me acolhido como seu orientando durante essa importante fase de aprendizado.

Por fim, à amada Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, decisão mais acertada da minha vida, que é perfeita até em seus defeitos. Em sua figura, agradeço a todos os funcionários que fazem possível a existência e o desenvolvimento do curso, bem como aos colegas e professores com quem tive o prazer de debater ao longo do mestrado, vozes ocultas deste trabalho.

RESUMO

Caballero, Gregório Vizotto. *A força dos precedentes na interpretação das normas gerais tributárias compensatórias*. Mestrado – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2024.

Diante da evolução do ordenamento jurídico e do sistema processual em voga, em que se passou à valorização dos precedentes judiciais como fonte representativa de certeza e fomentadora de expectativas jurídicas, este trabalho tem por objetivo principal propor a reinterpretação do conteúdo normativo do artigo 170-A do Código Tributário Nacional (“CTN”) na hipótese em que a decisão, que reconheceu um crédito em favor do contribuinte, fundar-se em precedente dos Tribunais Superiores brasileiros – Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça –, julgado sob o regime dos recursos representativos da controvérsia, sendo, portanto, o requisito da certificação do trânsito em julgado da demanda individual mera formalidade processual.

Palavras-chave: Direito Tributário. Compensação. Trânsito em Julgado. Tribunais Superiores. Precedente Judicial. Recursos Representativos de Controvérsia.

ABSTRACT

Caballero, Gregório Vizotto. *The influence of precedentes on the interpretation of general compensatory tax offsetting standards*. Master's degree – Law Faculty, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2024.

In light of the evolution of the legal system and the current procedural system, which judicial precedents have been valued as a representative source of certainty and as a promoter of legal expectations, this paper's main objective is to propose a reinterpretation of the normative content of the article 170-A of the *Código Tributário Nacional* ("CTN") [Brazilian National Tax Code] when the decision, that recognized a credit in favor of the taxpayer, is based on a precedente of the Brazilian Superior Courts – Federal Supreme Court and Superior Court of Justice –, judged under the appeals representative of the controversy system, and therefore the requirement regarding the certification of the final and unappealable judgment of the individual claim is a mere procedural formality.

Keywords: Tax Law. Tax offsetting. Final Decision. Brazilian Superior Courts. Judicial Precedent. Appeals Representative of Controversy.

LISTA DE SIGLAS

ABAT	Associação Brasileira de Advocacia Tributária
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CC/02	Código Civil de 2002
CF/88	Constituição Federal de 1988
CFT	Comissão de Finanças e Tributação
CPC/73	Código de Processo Civil de 1973
CPC/15	Código de Processo Civil de 2015
CTN	Código Tributário Nacional
DERAT	Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária
EC	Emenda Constitucional
IN	Emenda Constitucional
IRDR	Incidente de Resolução de Demanda Repetitiva
LC	Lei Complementar
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
MP	Medida Provisória
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PLP	Projeto de Lei Complementar
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
RICD	Regulamento Interno da Câmara dos Deputados
TRF-1	Tribunal Regional Federal da 1ª Região
TRF-2	Tribunal Regional Federal da 2ª Região
TRF-3	Tribunal Regional Federal da 3ª Região
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
SRF	Secretaria da Receita Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. A EVOLUÇÃO DO SISTEMA DE PRECEDENTES JUDICIAIS	12
1.1 Noções introdutórias	12
1.2 O sistema de precedentes judiciais: conceito e origem.....	13
1.3 Elementos formadores dos precedentes judiciais	18
1.4 Técnicas de distinção e superação dos precedentes	22
1.5 Precedente, jurisprudência, súmula e súmula vinculante.....	28
1.6 A evolução do sistema de precedentes judiciais no Brasil	32
1.7 A valorização dos precedentes judiciais com o advento do CPC/15	36
2. A INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E AS DECISÕES JUDICIAIS.....	45
2.1 Noções gerais do método interpretativo	47
2.2 O papel dos Tribunais Superiores	53
2.3 A importância do pragmatismo jurídico	62
3. A COMPENSAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO	74
3.1 Disposições gerais acerca do instituto da compensação tributária	74
3.2 Breve histórico legislativo da compensação tributária no âmbito federal	78
3.3 Contexto jurídico-processual da inclusão do artigo 170-A no CTN	86
4. UMA NOVA PERSPECTIVA AO ARTIGO 170-A DO CTN	96
4.1 A importância da sistemática de precedentes e do método interpretativo	96
4.2 Dos princípios constitucionais norteadores	101
4.3 Dos reflexos oriundos do julgamento da ADI 4.296/DF	106
4.4 Da relevância do Projeto de Lei Complementar 24/23	112
5. DA EXISTÊNCIA DE ENTENDIMENTOS FAVORÁVEIS AO TEMA ..	116
5.1 Posicionamento adotado no âmbito judicial	118
5.2 Posicionamento adotado no âmbito administrativo	123
CONCLUSÃO.....	127
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	130

INTRODUÇÃO

Aos juristas cabe a função de interpretar o ordenamento jurídico com o intuito de garantir-lhe coerência, unidade e o fomento da plena efetividade das garantias sociais e fundamentais.

Nesse passo, a temática a ser desenvolvida ao longo deste trabalho decorre, basicamente, de duas interpelações que vêm ganhando maior relevo no ordenamento jurídico.

A primeira delas refere-se à indignação manifestada por contribuintes que não conseguiram obter uma tutela jurisdicional que, sabidamente, outros já possuem. A segunda, por sua vez, se refere ao inconformismo com a necessidade de aguardar o trânsito em julgado de medidas judiciais para que as decisões, que declarem o direito à compensação tributária, possam ser efetivamente executadas, ainda que versem sobre temáticas pacíficas perante o Poder Judiciário.

Diante desse paradigma, a finalidade deste trabalho será demonstrar, através da evolução do ordenamento jurídico e do sistema processual vigente, a possibilidade de reinterpretção do artigo 170-A do Código Tributário Nacional (“CTN”), dispositivo que condiciona a eficácia da decisão judicial, que autoriza a compensação tributária, ao seu trânsito em julgado.

Assim sendo, questiona-se: qual seria a principal intenção do comando normativo disposto no artigo 170-A do CTN? Com a evolução da legislação processual, é natural que determinado dispositivo, que se encontrava, à época de sua introdução, harmonizado com o sistema, passe a ter seu enunciado dissociado da realidade? As matérias já pacificadas pelos Tribunais Superiores seriam limitações à aplicabilidade irrestrita desse comando? Existe qualquer expectativa de alteração a respeito dessa vedação no CTN?

Com vista a responder tais provocações, defender-se-á a possibilidade de substituição do requisito do “trânsito em julgado” do feito individual pelo trânsito em julgado do acórdão prolatado pelos Tribunais Superiores, sob o regime dos recursos

representativos da controvérsia e favoravelmente aos contribuintes, quando houver identidade fático-jurídica entre as demandas, o que viabilizaria o início imediato dos procedimentos da compensação tributária.

Para atingir esse propósito, o primeiro capítulo será responsável por traçar a linha evolutiva que o processo civil pátrio trilhou nos últimos anos em busca de maior efetividade da prestação jurisdicional e da uniformização da jurisprudência, sendo a mais recente com o advento do Código de Processo Civil de 2015 (“CPC/15”).

Dentre as alterações trazidas pelo referido diploma legal, destaca-se o estabelecimento de um sistema de precedentes judiciais que devem ser observados em todos os graus de jurisdição, conferindo, assim, maior segurança jurídica e estabilidade aos jurisdicionados.

É o caso, por exemplo, das soluções pautadas em precedentes do Supremo Tribunal Federal (“STF”) ou do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), julgados sob o regime dos recursos representativos da controvérsia, que, por sua natureza, vinculam obrigatoriamente as instâncias judiciárias e administrativas, bem como a própria Administração Pública.

Além do conceito e características da teoria dos precedentes judiciais, serão demonstrados, outrossim, os pontos que o distinguem de jurisprudência, súmula e súmula vinculante, com o intuito de evitar-se o uso inadequado, em especial considerando a aplicabilidade da técnica do *stare decisis* na prática judiciária pátria.

Já no segundo capítulo, será exposto como o processo interpretativo se relaciona com as decisões judiciais, tendo, como enfoque, a função desempenhada pelos Tribunais Superiores, no que se refere à uniformização da interpretação do direito vigente.

Na ocasião, abordar-se-á método do pragmatismo jurídico, destrinchando suas principais ideais e características marcantes, mormente aquela atinente à adequação de uma decisão judicial à valoração das consequências associadas a ela e às suas alternativas, e não somente ao que a “letra fria” da lei assevera.

O terceiro capítulo será incumbido de abordar o instituto da compensação no Direito Tributário, sua origem e um breve histórico legislativo, além dos objetivos almejados pelo legislador com sua instituição, dando-se ênfase ao contexto jurídico-processual que precede e fundamenta a inclusão do artigo 170-A do CTN em nosso ordenamento jurídico.

Assentadas essas premissas, será dedicado um capítulo específico para evidenciar a importância da sistemática de precedentes e do método interpretativo com a tese desenvolvida no presente trabalho.

Demonstrar-se-á, ainda, que a aplicação irrestrita do artigo 170-A do CTN está em descompasso com princípios constitucionais da **(i)** isonomia; **(ii)** duração razoável do processo; e a **(iii)** segurança jurídica.

Em complemento, serão expostos os reflexos decorrentes do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (“ADI”) 4.296/DF, em que o STF declarou inconstitucional dispositivo da Lei do Mandado de Segurança que impossibilitava concessão de liminar em matéria de compensação tributária.

Na ocasião, evidenciar-se-á também que a possibilidade de reinterpretção do comando contido no artigo 170-A do CTN, na hipótese em que houver posicionamento vinculante firmado pelos Tribunais Superiores, é, atualmente, objeto do Projeto de Lei Complementar (“PLP”) 24/23, ainda pendente de aprovação.

Feitas tais explanações, o quinto capítulo será reservado a elucidar que já há posicionamentos, tanto no âmbito judicial como administrativo, reconhecendo a possibilidade de compensação antecipada de créditos tributários, a despeito da disposição literal constante no artigo 170-A do CTN.

Por fim, no capítulo final, serão expostas as conclusões que justificam a possibilidade de reinterpretção do aludido dispositivo em tutelas jurisdicionais sobre as quais haja entendimento consolidado pelos Tribunais Superiores, em favor da pretensão formulada pelo contribuinte, de maneira a permitir a compensação tributária antes do trânsito em julgado da demanda individual.

1. A EVOLUÇÃO DO SISTEMA DE PRECEDENTES JUDICIAIS

1.1 Noções introdutórias

Em que pese as considerações a seguir desenvolvidas poderem ser aplicadas às diversas vedações contidas nas normas compensatórias existentes no ordenamento jurídico pátrio, faz-se mister enfatizar que o objetivo precípua deste trabalho reside no exame da previsão contida no artigo 170-A do CTN, o qual foi introduzido através da Lei Complementar (“LC”) 104/01.

Como ponto de partida, registra-se que tal dispositivo tinha por finalidade garantir que a compensação tributária somente fosse promovida quando o direito atingisse o devido grau de liquidez e certeza, combatendo, assim, o cenário de banalização de medidas liminares em matéria tributária existente àquela época, que autorizavam a compensação antes do trânsito em julgado da decisão de mérito.

Diante disso, a exigência do trânsito em julgado podia ser compreendida como um “mal necessário”, uma imposição indispensável para se garantir ao Fisco o mínimo de segurança e previsibilidade nas operações compensatórias que estariam sob sua fiscalização.

Ocorre que, conforme será oportunamente retomado, a vedação à compensação prevista no artigo 170-A do *Codex Tributário* precisa ser compatível com as inúmeras transformações ocorridas na ordem jurídica brasileira.

Muito se fala, hoje, na crescente importância dos precedentes no sistema jurídico brasileiro, sendo grande parte decorrente das alterações promovidas pelas Leis 11.418/06 e 11.672/08, que, ao incluírem os artigos 543-B e 543-C, respectivamente, no Código de Processo Civil de 1973 (“CPC/73”), inseriram métodos que visam alcançar a uniformidade das decisões judiciais.

Referidos dispositivos passaram a prever a sistemática de julgamento de recursos representativos de controvérsia pelos Tribunais Superiores, mediante a eleição de casos que operariam como paradigmas e a suspensão/sobrestamento

dos demais casos que se referissem à mesma matéria (desde que já em fase recursal), com posterior aplicação da tese firmada.

A partir disso, criou-se um sistema de padronização de decisões, com o objetivo de conferir isonomia e celeridade ao processo, sendo que o sistema processual se voltou à valorização do chamado “precedente judicial” como fonte representativa de certeza e fomentadora de expectativas jurídicas.

Com o advento do CPC/15, esse cenário de valorização ficou ainda mais evidente na medida em que, sendo uniformizado o entendimento com relação à determinada matéria por meio dos mecanismos de formação de precedentes previstos no artigo 927, os juízes de primeira instância e os Tribunais deveriam observar e seguir as orientações constantes desse posicionamento.

Nessa circunstância, o objetivo deste capítulo será destrinchar as inovações trazidas pela CPC/15, em especial no que diz respeito ao sistema de precedentes judiciais e da consagração do efeito vinculante das decisões proferidas sob o regime dos recursos representativos da controvérsia pelos Tribunais Superiores, o que repercuti diretamente sobre o conteúdo normativo do artigo 170-A do CTN.

1.2 O sistema de precedentes judiciais: conceito e origem

Segundo Fredie Didier Junior¹, o termo “precedente” pode ser compreendido como a decisão judicial, tomada à luz de um caso concreto, cujo elemento normativo pode servir como diretriz para o julgamento posterior de casos análogos.

O referido jurista, ainda, sustenta que o precedente judicial é composto de três elementos, a saber: **(i)** circunstâncias de fato que embasam a controvérsia; **(ii)** tese ou o princípio jurídico assentado na motivação (*ratio decidendi*) do provimento decisório, que, como regra geral, poderá ser aplicado a outras demandas semelhantes; e **(iii)** argumentação jurídica em torno da questão.

¹ DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. 10ª Ed. Salvador: Jus Podivm, 2015, p. 441.

Apesar de todo precedente ser uma decisão judicial, importante salientar que a recíproca nem sempre é verdadeira, eis que as “*decisões sobre questões de fato não constituem um precedente, pois cada caso é considerado único*”².

Logo, para constituir um precedente, faz-se necessário que a decisão proceda com a análise de uma questão essencialmente de direito, além de enfrentar os argumentos (favoráveis e contrários) à tese jurídica suscitada³.

A principal diferença, assim, entre o precedente e a decisão judicial é a potencialidade de se tornar o paradigma a ser seguido em casos análogos, servindo de orientação tanto para os jurisdicionados quanto para os magistrados.

Na sequência, para a compreensão do conceito de precedente, é inescapável deixar de abordar, ainda que de forma sucinta, os dois principais modelos jurídicos vigentes: o sistema romano-germânico (*civil law*) e o *common law*, o qual adota o sistema do *stare decisis*.

No primeiro, intimamente ligado ao direito romano, a principal fonte do direito é a lei, um comando geral e abstrato que abrange uma variedade de casos futuros. Desse modo, a regra para a decisão judicial consiste na técnica jurídica da interpretação dos comandos legislativos.

Importante evento histórico na formação dessa tradição jurídica se deu com a Revolução Francesa, em que houve uma limitação da ação do Poder Judiciário, conduzindo-o a atuar somente com a aplicação literal da lei. Corroborando com essa assertiva, destaca-se as ponderações feitas por Luiz Guilherme Marinoni:

² OLIVEIRA, Pedro Miranda de; ANDERLE, Rene José. **O sistema de precedentes no CPC projetado: engessamento do direito?** São Paulo: Revista de Processo, v. 232, jun/2014, p. 309.

³ Em reforço, Luiz Guilherme Marinoni assenta que “uma decisão pode não ter os caracteres necessários à configuração de precedente, por não tratar de questão de direito ou se limitar a afirmar a letra da lei, como pode estar apenas reafirmando o precedente. Outrossim, um precedente requer a análise dos principais argumentos pertinentes à questão de direito, além de poder necessitar de inúmeras decisões para ser definitivamente delineado” (MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 3ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 214)

“Para a Revolução Francesa, a lei seria indispensável para a realização da liberdade e da igualdade. Por este motivo, entendeu-se que a certeza jurídica seria indispensável diante das decisões judiciais, uma vez que, caso os juízes pudessem produzir decisões destoantes da lei, os propósitos revolucionários estariam perdidos ou seriam inalcançáveis. A certeza do Direito estaria na impossibilidade de o juiz interpretar a lei, ou melhor dizendo, na própria lei. Lembre-se que, com a Revolução Francesa, o poder foi transferido ao Parlamento, que não podia confiar no Judiciário.”⁴

Para a tradição do *civil law*, portanto, a lei confere maior certeza da segurança jurídica, proibindo-se o juiz de criar o direito por meio de decisões judiciais, as quais podem ser dotadas de certa subjetividade⁵.

Vale destacar que a Constituição Federal (“CF/88”), em seu artigo 5º, inciso II, respaldou esse modelo jurídico, ao prestigiar o princípio da legalidade e prever que, dentro do contexto dos direitos individuais e coletivos, “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Por sua vez, concebido na Inglaterra, o sistema do *common law* se distancia do sistema romano-germânico ao constituir uma tradição jurídica baseada no direito costumeiro, isto é, regras não escritas, criadas por juízes para solucionar conflitos, as quais foram lapidadas pelo decurso do tempo. Segundo Teresa Arruda Alvim:

“O common law não foi sempre como é hoje, mas a sua principal característica sempre esteve presente: casos concretos são considerados fonte do direito. O direito inglês, berço de todos os sistemas de common law, nasceu e se desenvolveu de um modo que pode ser qualificado como “natural”: os casos iam surgindo, iam sendo decididos. Quando surgiam casos iguais ou semelhantes, a decisão tomada antes era repetida para o novo caso. Mais ou menos como se dava no direito romano.”⁶

Como se observa do excerto supra, para esse sistema, a principal fonte de direito são as decisões judiciais, sendo que as regras e a aplicação da norma jurídica vão surgindo de acordo com as situações postas ao Poder Judiciário.

⁴ MARINONI, Luiz Guilherme. **A Transformação do Civil Law e a Oportunidade de um Sistema Precedentalista para o Brasil**. Porto Alegre: Revista Jurídica, n° 380, 2009, p. 46.

⁵ A esse respeito, Teresa Arruda Alvim leciona que havia “forte conexão entre a lei escrita e a igualdade, pois passou a entender-se que quando a lei impera a igualdade é garantida. Ao contrário, quando o que impera é a vontade do homem, a arbitrariedade é favorecida” (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **A uniformidade e a estabilidade da jurisprudência e o estado de direito - Civil law e common law**. Porto Alegre: Revista Jurídica, n° 384, 2009, p. 56)

⁶ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **A uniformidade e a estabilidade da jurisprudência e o estado de direito - Civil law e common law**. Porto Alegre: Revista Jurídica, n° 384, 2009, p. 54.

Com efeito, a vinculação do *common law* ao caso concreto difere do império da lei idealizado no sistema *civil law*, o qual pressupõe que o magistrado deve, sempre, vincular-se à lei na resolução do ao caso concreto.

A diferenciação entre os sistemas é alvitrada por Georges Abboud e Lenio Luiz Streck⁷ no seguinte sentido:

“Além da posição ocupada pela legislação em cada um dos sistemas, outro fator diferenciador a ser apontado é o modelo de aplicação do direito de cada um desses sistemas, *case law* vs. *code law*. As técnicas de interpretação do direito escrito estão fundadas em uma tradição histórica muito antiga, e, dessa forma, elas recorriam às instituições jurídicas para solucionar seus casos, o *common law*, por sua vez, elabora suas decisões em função das casuísticas dos tribunais de Justiça, e não sobre as instituições jurídicas, frutos de longa tradição histórica e da dogmática jurídica.”

Veja-se que a diferente evolução dos dois sistemas faz com que, em cada um deles, o sujeito de direito busque o conhecimento sobre o conteúdo da norma jurídica vigente em um “documento” diferente.

Tradicionalmente, a norma jurídica vigente, no *civil law*, é encontrada nos diplomas normativos produzidos pelo Poder Legislativo; já no *common law*, a norma jurídica vigente deve ser encontrada nas decisões judiciais precedentes, passíveis de (re)aplicação.

É importante esclarecer, ainda, que o sistema do *common law* não se confunde com a teoria do *stare decisis* (expressão em latim que se traduz como “manter o que foi decidido”), a despeito da inegável contribuição.

A tradição do *common law* surgiu antes mesmo das regras e princípios que norteiam o sistema de observância obrigatória aos precedentes do *stare decisis*, o qual sobreveio como instrumento para gerar maior segurança e previsibilidade, na medida em que casos iguais devem ser tratados da mesma forma.

⁷ STRECK, Lenio Luiz; ABBOUD, Georges. **O que é isto – o precedente judicial e as súmulas vinculantes?**. 2ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 30/31.

Nesse aspecto, cumpre novamente trazer à baila os comentários de Georges Abboud e Lenio Luiz Streck⁸:

“[...] pode-se afirmar que o common law, mesmo antes do surgimento da doutrina dos precedentes ou do stare decisis, sempre embasou-se na casuística, vale dizer, na análise de prévias decisões judiciais para se alcançar o deslinde da demanda. Essas decisões prévias não constituíam verdadeiramente precedentes, mas exemplos do modo como o direito havia sido aplicado naqueles casos particulares.”

Desse modo, com o advento do método do *stare decisis*, tomou-se a consciência de que os precedentes podem servir não apenas como exemplo, mas também como verdadeiro critério para a decisão do caso concreto.

O natural desenvolvimento do modelo de *common law* fez com que os juízes reconhecessem, a partir da prática judiciária, a importância das suas manifestações e o impacto que as suas manifestações teriam para a regulação de condutas.

Por fim, cumpre sublinhar que o emprego do precedente, atualmente, é de grande importância em todos os ordenamentos jurídicos, não sendo um aspecto intrínseco do sistema *common law*, mas também à tradição do *civil law*.

Essa aproximação, inclusive, foi destacada pelo saudoso processualista italiano Michele Taruffo⁹, nos seguintes termos:

“Pesquisas desenvolvidas em vários sistemas jurídicos têm demonstrado que a referência ao precedente não é há tempos uma característica peculiar dos ordenamentos do common law, estando agora presente em quase todos os sistemas, mesmo os de civil law. Por isso, a distinção tradicional segundo a qual os primeiros seriam fundados sobre os precedentes, enquanto os segundos seriam fundados sobre a lei escrita, não tem mais – admitindo-se que realmente tenha tido no passado – qualquer valor descritivo.”

Com a aplicação do precedente, tem-se que os operadores do direito poderão prever qual será o resultado de um julgado, tendo em vista que já conhecem as decisões proferidas em casos análogos.

⁸ Ibid., p. 41/42.

⁹ TARUFFO, Michele. **Precedente e Jurisprudência**. São Paulo: Revista de Processo, v. 199, set/2011, p. 139. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4908212/mod_folder/content/0/TARUFFO-Precedentes-Repro-199.pdf (Acesso em 20.02.2024).

Assim, o precedente assume uma importante função para estabilizar as relações futuras, conferindo maior segurança jurídica e fornecer maior previsibilidade na aplicação do direito.

1.3 Elementos formadores dos precedentes judiciais

Como exposto, o precedente encontra-se situado no âmbito de uma decisão judicial, que possui, como característica essencial, a potencialidade de se firmar como paradigma para a orientação dos jurisdicionados e dos magistrados.

Além disso, repisa-se que não é de toda decisão judicial que se extrai um precedente, a despeito de todo precedente judicial emanar de uma decisão.

Nesse contexto, visando delimitar a extensão e aplicação dos precedentes judiciais, é de grande importância elucidar seus principais elementos formadores, a saber: *ratio decidendi* e *obiter dictum*.

No que diz respeito a tais elementos, Luiz Guilherme Marinoni¹⁰ traz as seguintes elucidações:

“A razão de decidir, numa primeira perspectiva, é a tese jurídica ou a interpretação na norma consagrada na decisão. De modo que a razão de decidir certamente não se confunde com a fundamentação, mas nela se encontra. Ademais, a fundamentação não só pode conter várias teses jurídicas, como também considerá-las de modo diferenciado, sem dar igual atenção a todas. Além disso, a decisão, como é óbvio, não possui em seu conteúdo apenas teses jurídicas, mas igualmente abordagens periféricas, irrelevantes enquanto vistas como necessárias à decisão do caso”.

Evidentemente, com o aumento do acervo de decisões, a obtenção de regras específicas para a solução de casos passou a ser mais comum em precedentes. No processo decisório, contudo, considerando a inexistência de um direito escrito, o julgador continuou tendente a apresentar a razão jurídica necessária e suficiente para a solução do caso.

¹⁰ MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 220.

É dentro dessa conjuntura que se afirma que a eficácia vinculante ou persuasiva de um precedente está visceralmente ligada à sua *ratio decidendi*¹¹, ou *holding* (nomenclatura utilizada pelos norte-americanos).

Em linhas gerais, esse instituto diz respeito à tese jurídica aceita como suficiente para decidir o caso concreto. Expressa, portanto, a regra de direito necessária e determinante para a solução de uma controvérsia.

Segundo Lenio Luiz Streck e Georges Abboud¹², é possível elencar sete definições sobre *ratio decidendi*, quais sejam: **(i)** critério decisional que está subjacente à decisão; **(ii)** princípio de direito adotado para definir o conteúdo da controvérsia; **(iii)** premissa necessária para se alcançar a decisão do caso; **(iv)** comando ou princípio que constitui a condição necessária ou suficiente; **(v)** princípio de direito contido na decisão judicial e que é suficiente para solucionar a demanda; **(vi)** argumentação – explícita ou implícita – suficiente para definir o caso; e, finalmente, **(vii)** a relação entre resolução (motivada) do caso e a própria a discussão posta.

Nesse aspecto, a *ratio decidendi* se encontra dentro da fundamentação, mas com ela não se confunde. Isso porque a tese jurídica (*ratio decidendi*) se desprende do caso específico e pode ser aplicada em outras situações concretas que se assemelhem àquela em que foi originariamente construída.

Sendo, portanto, o núcleo central da fundamentação – sem o qual, a decisão não seria a mesma –, evidencia-se que somente a proposição jurídica essencial e necessária ao julgamento do caso é que será considerada *ratio decidendi*.

¹¹ Nas palavras de Renato Lopes Becho, é “a *ratio decidendi* que gera, normalmente, o *stare decisis*, ou o respeito às decisões anteriores, significando que o juiz atual não deve modificar o que já está estabelecido em decisão anterior, é dizer, no precedente” (BECHO, Renato Lopes. **Ativismo Jurídico em Processo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, p. 189).

¹² STRECK, Lenio Luiz; ABOUD, Georges. **O que é isto – o precedente judicial e as súmulas vinculantes?**. 2ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 46.

Sob o aspecto analítico, José Rogério Cruz e Tucci relaciona três elementos essenciais acerca da *ratio decidendi*, a saber: **(i)** indicação dos fatos relevantes; **(ii)** o raciocínio lógico-jurídico da decisão; e **(iii)** o juízo decisório¹³.

Portanto, a busca pela *ratio decidendi* deve ser realizada a partir da identificação dos fatos relevantes à lide e dos motivos jurídicos determinantes que conduzam a decisão.

Outro ponto que merece destaque cinge-se ao efetivo responsável pela designação dos fatos considerados essenciais e, por conseguinte, a *ratio decidendi* de um precedente: seria o órgão jurisdicional que o criou ou aqueles que o interpretaram nos casos posteriores?

Caso se entenda que a definição recai apenas ao órgão jurisdicional, os julgadores que operam em casos futuros terão uma atuação extremamente limitada. Por outro lado, assumindo que esses últimos são os responsáveis, ter-se-á um cenário de liberdade absoluta e de possível “superação” da conclusão do órgão que emitiu o precedente originário.

Diante desse paradigma, entende-se que o melhor caminho seria através de uma corrente intermediária, assim explicada por Luiz Guilherme Marinoni¹⁴:

“Não há dúvida de que, mesmo que a *ratio decidendi* seja instituída pelo órgão que elaborou o precedente, isso não isentará os juízes de, no futuro, compreendê-la diante dos novos casos sob julgamento. Nota-se que, ao se supor que a Corte subsequente cria o precedente, estabelece-se um efeito retroativo, não desejável e admissível quando se têm em conta a segurança jurídica e a previsibilidade. O novo caso dá à Corte posterior apenas a possibilidade de compreender o precedente, que existe desde quando instituído pela primitiva Corte. Portanto, ainda que se admitisse que o juiz do novo caso elabora a *ratio decidendi*, ter-se-ia necessariamente duas *ratio decidendi*, uma elaborada pelo juiz do caso originário e outra pelo juiz do novo caso.”

¹³ TUCCI, José Rogério Cruz e. **Precedente Judicial como fonte do Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p.175.

¹⁴ MARINONI, Luiz Guilherme. **Uma nova realidade diante do projeto de CPC: a *ratio decidendi* ou os fundamentos determinantes da decisão**. In: Revista do Ministério Público. Rio de Janeiro: MPRJ, n. 47, jan./mar. 2013, p. 190. Disponível em: https://www.mprj.mp.br/documents/20184/2580660/Luis_Guilherme_Marinoni.pdf (Acesso em 20.02.2024).

Da mesma forma que o legislador não consegue prever todos os fatos possíveis quando da elaboração das leis, os participantes do processo de criação dos precedentes também não conseguem prever o conjunto de possibilidades fáticas futuras. Por essa razão, os julgadores dos casos posteriores também são responsáveis pela delimitação da *ratio decidendi*.

É importante que a formação do precedente ocorra de forma paulatina e dinâmica, sendo que, a cada caso concreto a ser julgado, a *ratio decidendi* poderá ser incrementada, de modo a repercutir sobre a todos os casos análogos ulteriores àquele em que o precedente foi instituído.

Esclarecidos os principais pontos a respeito do primeiro elemento para a formação dos precedentes judiciais, passar-se-á a análise do seu “antagonista”: o *obiter dictum*.

Ao passo em que a *ratio decidendi* é a regra que estabelece o cerne da tese jurídica suficiente para solucionar o caso concreto, o *obiter dictum* consiste nos argumentos expendidos para completar o raciocínio, mas que não desempenham papel fundamental na formação do precedente.

Trata-se de compreensões desnecessárias à solução do caso, observações ou opiniões que gozam tão somente de força persuasiva para orientação em controvérsias futuras. Conforme preceitua Fredie Didier Junior¹⁵:

“O *obiter dictum* (*obiter dicta*, no plural), ou simplesmente *dictum*, é o argumento jurídico consideração, comentário exposto apenas de passagem na motivação da decisão, que se convola em juízo normativo acessório, provisório, secundário, impressão ou qualquer outro elemento jurídico-hermenêutico que não tenha influência relevante e substancial para a decisão (“prescindível para o deslinde da controvérsia”).”

Embora úteis para a compreensão da decisão e dos seus motivos, são questões e argumentos incidentes para a solução do caso, ou seja, aqueles que, se retirados da fundamentação, não fariam diferença no resultado do julgado.

¹⁵ DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. 10^a. ed. Salvador: Jus Podivm, 2015, p. 444.

Desse modo, sendo a parte supérflua da fundamentação, seus argumentos não podem ser invocados como precedentes nas decisões dos casos sucessivos, já que não condicionaram a decisão do caso anterior.

Normalmente, a caracterização desse instituto é feita de forma negativa, ou seja, tudo aquilo constante na fundamentação que não for *ratio decidendi* será, por consequência, *obiter dictum*.

A despeito das definições sobre tais elementos formadores dos precedentes judiciais serem, aparentemente, de fácil compressão, cumpre ponderar que nem sempre se consegue discernir, de ofício, aquilo que é efetivamente relevante dos argumentos dispensáveis.

Para tanto, é imprescindível que haja um processo racional (e não mecânico) por parte do intérprete/julgador com vista a identificar o elemento necessário e indispensável à decisão do caso concreto, ainda que a proposição jurídica tenha restado implícita.

1.4 Técnicas de distinção e superação dos precedentes

Ao mesmo tempo que garantem a estabilidade e uniformidade do direito, não se pode negar o fato de que os precedentes judiciais precisam se adaptar às novas realidades culturais, econômicas e políticas de uma sociedade.

Nessa medida, tendo sido identificado seus elementos constitutivos, este subtópico será responsável por abordar a forma como ocorrem as técnicas de distinção (*distinguishing*) e de superação (*overruling*) do precedente judicial.

O *distinguishing* pode ser compreendido em duas acepções: **(i)** como método de comparação entre o paradigma e o caso concreto; ou **(ii)** como instrumento de avaliação das respectivas diferenças para designar o resultado desse confronto, culminando com a não aplicação do precedente ¹⁶.

¹⁶ Ibid., p. 459.

Trata-se, portanto, de método em que o julgador aponta as diferenças fáticas entre os casos, demonstrando que a *ratio decidendi* do precedente, em razão dessas dissonâncias, não se aplica satisfatoriamente ao caso sob julgamento.

Ao constatar a distinção entre os casos, ou seja, a falta de identidade fática relevante entre o precedente e o caso concreto (sob julgamento), o julgador, necessariamente, deve fundamentar sua decisão, abordando os pontos essenciais de divergência entre os casos. Nesse sentido, adverte Luiz Guilherme Marinoni¹⁷:

“Diferenças fáticas entre casos, portanto, nem sempre são suficientes para se concluir pela inaplicabilidade do precedente. Fatos não fundamentais ou irrelevantes não tornam casos desiguais. Para realizar o *distinguishing*, não basta o juiz apontar fatos diferentes. Cabe-lhe argumentar para demonstrar que a distinção é material, e que, portanto, há justificativa para não se aplicar o precedente. Ou seja, não é qualquer distinção que justifica o *distinguishing*. A distinção fática deve revelar uma justificativa convincente, capaz de permitir o isolamento do caso sob o julgamento em face do precedente.”

Como se verifica, e até mesmo para não incentivar que os julgadores desobedeçam aos precedentes que não lhes convêm, não é qualquer diferença que justifica a realização da técnica do *distinguishing*.

Em regra, um precedente deverá ser aplicado em um caso sucessivo mesmo que não exista identidade absoluta entre eles. Afinal, caso houvesse necessidade de perfeita correspondência, seria impossível a operação do sistema.

Assim, para que exista fidelidade ao precedente, é necessário fornecer razões suficientemente convincentes para se abster de segui-lo. A esse respeito, cumpre transcrever o comando contido no artigo 489, § 1º, inciso VI, do CPC/15:

“Art. 489. São elementos essenciais da sentença: [...]
§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: [...]
VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.”

¹⁷ MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 325.

Em outras palavras, quando o julgador deixa de seguir um precedente invocado pela parte, por entender se tratar de hipótese de *distinguishing*, ele deverá fundamentar satisfatoriamente suas razões, sob pena de nulidade de decisão.

Acontece que, no ordenamento jurídico pátrio, não há uma fórmula “adequada” para a identificação de quais fatos seriam (ou não) relevantes para permitir a aplicação de um precedente ou a realização de uma distinção.

Por esse motivo, é de rigor que a análise do precedente invocado e do caso concreto a ser julgado seja realizada de maneira individualizada, na medida em que o substrato fático do paradigma somente fará sentido diante de um novo caso concreto, a servir de base para os afastamentos e as aproximações eventualmente existentes entre um e outro.

Para elucidar esse cenário, colaciona-se abaixo o exemplo dado por Lucas Buri de Macêdo:

“Assim, por exemplo, imagine-se o caso em que um cego foi permitido entrar com um cão-guia em um restaurante. Os fatos encontram-se já categorizados, sendo fácil determinar quais fatos posteriores seriam considerados relevantes. Imagine-se, ainda, o fato de outro cego querer entrar em um restaurante com um cão-guia de outra cor, é possível? E se, no caso subsequente, o restaurante for de uma culinária diferente, há relevância? E se, ao invés de um restaurante, for uma igreja, há diferença jurídica? O fato de ser cego permite que o sujeito adentre em restaurantes com outros animais que não o cão-guia? As perguntas demonstram que não há importância dos fatos da decisão por eles mesmos, mas sim na forma como são compreendidos e categorizados, o que depende do processo contínuo de distinções e, assim, da atividade argumentativa e reconstrutiva nos casos subsequentes”¹⁸

Desse modo, com o uso desse método, o sistema de precedentes torna-se adaptável, permitindo que evolua e abarque, quando necessário, novas realidades que ainda não tenham sido tematizadas, agregando, com isso, segurança jurídica.

Além disso, esclarece-se que o afastamento do paradigma ao caso sob julgamento, em virtude da técnica de distinção, não significa que o precedente está

¹⁸ MACEDO, Lucas Buri de. **Precedentes judiciais e o direito processual civil**. 2ª Ed. Salvador: Jus Podivm, 2017, p. 265.

equivocado ou contém qualquer vício, mas apenas que as diferenças fáticas relevantes impedem sua aplicação ao caso sucessivo.

Embora o *distinguishing* não representar uma superação ou revogação do precedente invocado, o excesso de distinções pode espelhar um sinal de enfraquecimento e, por consequência, uma necessidade de reavaliação dos fundamentos que embasaram a sua formação.

Com isso, abre-se espaço para o método do *overruling*, o qual tem por objetivo evitar a perpetuação de precedentes que não mais se coadunam aos padrões de congruência social e consistência sistêmica¹⁹.

Em síntese, trata-se de técnica através da qual um precedente perde sua força vinculante e é substituído por outro mais adequado.

No *distinguishing*, o precedente deixa de ser aplicado em razão das distinções fáticas relevantes, enquanto, no *overruling*, há uma similitude das circunstâncias de fato, porém, o tribunal adequa seu entendimento às novas codificações do sistema e/ou reconhece equívoco na decisão anterior.

Ou seja, a superação não ocorre por conta da diversidade de bases fáticas entre o caso originador do precedente e o caso em julgamento, mas sim porque outra tese jurídica deve ser a ele aplicada.

Nessa senda, não há como haver um sistema de precedentes que não contemple o *overruling*, sob pena de impossibilitar o desenvolvimento do direito ao engessá-lo em entendimentos ultrapassados.

Além da incongruência social e inconsistência sistêmica, a doutrina elenca outros motivos a ensejar a superação do precedente, tais como quando: “a)

¹⁹ A perda da congruência social ocorre quando o precedente começa a ser injusto, obsoleto, aviltando o sentimento de justiça. Já a carência de consistência sistêmica pode ser vislumbrada na hipótese em que os fundamentos do precedente a ser superado passam a ser incompatíveis com aqueles exarados pelo mesmo tribunal ou dos Tribunais Superiores em casos análogos.

desponta contraditório; b) torna-se ultrapassado; c) é colhido pela obsolescência em virtude de mutação jurídica; ou ainda, d) encontra-se equivocado”²⁰.

Ressalta-se que o *overruling* somente será aceito e incentivado quando dele decorrer uma interpretação mais justa da norma jurídica aplicável ao caso em julgamento, não podendo decorrer meramente de uma escolha subjetiva do julgador.

Por ser uma interpretação extrema, as razões substanciais pela superação do precedente devem ser aprioristicamente superiores e mais fortes do que as justificativas para a sua manutenção no ordenamento jurídico²¹.

Isso se deve pelo fato de que a norma exarada pelo precedente acaba criando uma expectativa de sua continuidade pelos jurisdicionados.

Quanto à exigência de maior carga argumentativa para fundamentar as decisões de *overruling*, destaca Jaldemiro Rodrigues de Ataíde Junior:

“A desconsideração do precedente, quer na dimensão vertical, quer na horizontal, exige uma argumentação qualificada, (a) ora demonstrando que o precedente se formou inadequadamente, ou que não goza mais de congruência social e/ou consistência sistêmica (*overruling*); (b) ora demonstrando que no caso em julgamento há fatos relevantes que o distancia do caso em que se firmou o precedente (*distinguishing*). [...] a inércia argumentativa intervém em favor do estado de coisas existente, que só deve ser alterado se houver razões a favor da mudança, se houver prova da oportunidade de mudar de conduta diante de uma situação que se repete.”²²

A necessidade de fundamentação propícia e específica para viabilizar a superação do precedente é, inclusive, positivada no artigo 927, § 4º, do CPC/15, nos seguintes termos:

²⁰ TUCCI, José Rogério Cruz e. **Parâmetros de Eficácia e Critérios de Interpretação do Precedente Judicial**. In *Direito Jurisprudencial* (Coord. Teresa Arruda Alvim Wambier). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 108.

²¹ Para revogar um precedente ou dar nova regulação ao caso, é preciso, nas palavras de Luiz Guilherme Marinoni, “*demonstrar que as antigas razões não mais podem prevalecer [...]. Não basta que demonstre que as suas razões são boas; cabe-lhe evidenciar que as antigas razões não podem subsistir em face das suas novas razões*” (MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 3ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 359).

²² ATAÍDE JR., Jaldemiro Rodrigues de. **O princípio da inércia argumentativa diante de um sistema de precedentes em formação no direito brasileiro**. São Paulo: Revista de Processo, v. 229, mar/2014, p. 379.

“Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: [...]”

§ 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.”

Desse modo, ao aplicar o *overruling*, o Tribunal deve fundamentar de forma clara os motivos para a medida, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

Continuando, ao contrário do que ocorre na técnica de distinção, frisa-se o *overruling* não pode ser desempenhado por qualquer julgador, mas apenas pelo próprio tribunal formador do precedente ou por outro hierarquicamente superior.

Logo, da mesma forma que o Poder Judiciário não pode deixar de aplicar a legislação por discordar dos seus comandos (salvo em situação de inconstitucionalidade), as cortes inferiores não detêm competência para questionar os méritos dos precedentes emanados pelos Tribunais Superiores.

É cediço que há grande receio no sentido de que a superação do precedente possa gerar insegurança aos dos jurisdicionados ou até perda de confiança em outros precedentes outrora estabelecidos.

Para proteger essas situações, há uma positividade expressa no *Codex* Processual (artigo 927, § 3º, do CPC/15) no sentido de que a mudança de entendimento pode vir acompanhada de modulação de sua eficácia temporal:

“Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: [...]”

§ 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.”

Ao autorizar a modulação dos efeitos da decisão que altere entendimento jurisprudencial, o CPC/2015 pretende proteger aquele indivíduo que se planeja considerando (e confiando) a jurisprudência consolidada nos Tribunais Superiores, de modo a garantir que os atos, de acordo com ela praticados, estejam sempre qualificados pela sua legalidade.

Na visão de Fredie Didier Junior²³, a regra de superação dos precedentes deve ter efeitos retroativos (*ex tunc*), porém “*não significa que a revogação prospectiva se torne algo completamente excepcional, mas tão somente exige uma fundamentação justificada para tanto*”.

Ao menos no que concerne à jurisprudência dominante dos Tribunais Superiores ou daquela oriunda do julgamento de casos repetitivos, entende-se que a regra de superação deve ter efeitos prospectivos.

Isso significa que serão preservadas as situações pretéritas, em respeito à proteção da confiança depositada pelos jurisdicionados no precedente, numa íntima relação com o interesse social e a segurança jurídica.

Para se evitar que o *overruling* tenha efeitos retroativos, contudo, é de suma importância que haja confiança justificada no precedente, de modo a não tornar previsível a sua revogação.

Ante o exposto, conclui-se que as técnicas de distinção e de superação representam instrumentos relevantes para promover a harmonia do sistema de precedentes, a sua flexibilidade e evolução.

1.5 Precedente, jurisprudência, súmula e súmula vinculante

Conforme abordado anteriormente, o precedente judicial corresponde à decisão tomada à luz de um caso concreto, cujo elemento normativo pode servir como diretriz para o julgamento posterior de casos análogos.

Relembre-se, ainda, que não é correto asseverar que toda decisão judicial constituirá um precedente, pois existem decisões que sequer possuem relevância para situações subsequentes.

²³ DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. 10ª Ed. Salvador: Jus Podivm, 2015, p. 499.

Partindo dessas premissas, analisar-se-á adiante as principais características da jurisprudência, súmula e súmula vinculante, no intuito de desmistificar que tais institutos são equiparáveis ao conceito de precedente judicial.

O termo “jurisprudência” pode ser compreendido como conjunto de decisões que marcam a posição de uma corte sobre determinado assunto. São posições sobre as quais parem concordância entre órgãos de julgamento fracionados ou sobre as quais o órgão de julgamento concentrado tenha decidido, de modo a dar interpretação constante e uniforme a uma mesma questão jurídica²⁴.

Nesse passo, assim como o precedente judicial, a jurisprudência seria uma forma de exemplo a ser seguida para que haja o tratamento igualitário para os casos que versam sobre a mesma temática.

A grande diferença entre ambos os institutos é promovida a partir de elementos quantitativos, na medida em que a jurisprudência consiste na pluralidade de julgamentos reiterados sobre determinada matéria, enquanto precedente judicial corresponde a uma única decisão, a qual diz respeito a um caso em particular.

A esse respeito, colaciona-se abaixo a posição de Ronaldo Cramer²⁵:

“A distinção entre precedente e jurisprudência é praticamente quantitativa. Precedente refere-se a uma decisão sobre um caso, ao passo que jurisprudência é substantivo coletivo, que designa o coletivo de decisões dos tribunais ou de um tribunal no mesmo sentido a respeito de mesma questão.”

Além dessa diferença qualitativa, há doutrina²⁶ que aponta uma diferenciação qualitativa entre precedente e jurisprudência, na medida em que o primeiro se perfaz como um paradigma a ser seguido em casos ulteriores, extrapolando a sua aplicação para além do caso concreto discutido.

²⁴ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário: Teoria Geral e Constitucional**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 151.

²⁵ CRAMER, Ronaldo. **Precedentes judiciais: teoria e dinâmica**. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 72.

²⁶ ROSITO, Francisco. **Teoria dos Precedentes Judiciais. Racionalidade da Tutela Jurisdicional**. Curitiba: Juruá Editora, 2012, p.100.

Já a jurisprudência reflete o posicionamento que vem sendo adotado por determinado Tribunal, cuja característica é atuar apenas de forma “persuasiva”.

Além disso, vale mencionar que a falta de controle da divergência jurisprudencial é algo notório no meio jurídico e social pátrio. Isso pode ser explicado em razão do uso inadequado da jurisprudência, tendo em vista que não são raras as vezes em que os operadores do direito observam apenas a ementa do julgamento, e não seus fundamentos e circunstâncias fáticas.

De outro lado, esclarece-se que precedente judicial também não é sinônimo de súmula, pois esta se presta para veicular o resumo sintético das teses componentes da jurisprudência específica sobre determinada matéria, sobre a qual ocorreu notável discussão pretérita.

As súmulas são apenas enunciados abstratos, que não demonstram as circunstâncias fáticas dos julgamentos que a originaram. Contribuindo com essa assertiva, Luiz Guilherme Marinoni alerta:

“As súmulas foram concebidas como enunciados abstratos voltados a facilitar o trabalho de correção das decisões dos tribunais. É ilógico tentar dar-lhes a função de precedentes, na medida em que só a decisão do caso concreto é capaz de espelhar em toda a sua plenitude o contexto fático em que a ratio decidendi se insere.”²⁷

De acordo com o jurista, uma súmula jamais terá condições de expressar com precisão e adequação as circunstâncias de fato pertinentes aos casos. As súmulas apenas se preocupam com a adequada delimitação de um enunciado jurídico.

Por sua vez, isso acaba divergindo da compreensão de precedente judicial, cujo um dos elementos de sua composição cinge-se justamente às circunstâncias que embasam a controvérsia.

Por fim, o último instituto diz respeito às súmulas vinculantes, as quais, a partir da Emenda Constitucional (“EC”) 45/04, refletem o entendimento firmado pelo

²⁷ MARINONI, Luiz Guilherme. **O julgamento nas cortes supremas: precedentes e decisão do recurso diante do novo CPC**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 23.

STF em reiteradas decisões, sendo obrigatória a observância pelo Poder Judiciário e pela Administração Pública, em conformidade ao artigo 103-A da CF/88, *verbis*:

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

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

O termo “súmula vinculante” surge como forma de distinção dos enunciados básicos jurisprudenciais do STF, sendo que determinaria, previamente, a própria interpretação a ser utilizada na atividade judicante, posto que a sua força seria imposta, em uma visão hierárquica, de cima para baixo.

Assim, referidas súmulas consistem em mera síntese de um entendimento jurisprudencial, sendo que, embora possam ter efeito vinculante, não podem ser equiparadas aos precedentes judiciais.

Essa distinção foi bem pontuada por Georges Abboud e Lenio Luiz Streck²⁸:

“Não é a introdução das Súmulas Vinculantes que representa o maior problema no direito brasileiro. O problema é o modo como a comunidade jurídica compreende as Súmulas Vinculantes, pensando-as como se fossem precedentes do common law. Isso implica dois equívocos: o primeiro é que não há qualquer relação, pois as Súmulas Vinculantes são textos e como tal são interpretáveis; segundo, se, de fato, pudéssemos pensar que as Súmulas Vinculantes são precedentes, então teríamos que aplicá-las ao modo como se faz no common law.”

Seguindo o posicionamento dos aludidos juristas, tem-se que as súmulas vinculantes não se preocupam em deixar clara a *ratio decidendi*, muito menos em demonstrar os fatos dos casos que lhe deram origem.

²⁸ STRECK, Lenio Luiz; ABOUD, Georges. **O que é isto – o precedente judicial e as súmulas vinculantes?**. 2ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 130.

Em verdade, o enunciado sumular não permite a verificação dos julgados anteriores, porquanto a sua essência já demonstra o seu caráter de aplicação instantânea, sem que haja uma investigação dos elementos de sua composição.

Da forma como é constituída, a súmula vinculante se traduz por um enunciado que simboliza o extrato acerca de variadas decisões judiciais que trataram de uma determinada matéria, mas que, certamente, envolveram fatos de natureza diversa nos casos concretos. Trata-se de uma análise voltada mais para os dispositivos das decisões do que dos seus próprios fundamentos.

Outro aspecto de diferenciação reside no fato de que, em razão da competência exclusiva do STF quanto à aprovação da súmula vinculante, é inegável que a interpretação constitucional estaria vinculada à orientação que a referida Suprema Corte considera adequada, havendo, assim, maior valorização para as controvérsias eminentemente constitucionais.

Assentadas tais premissas, espera-se ter logrado êxito em elucidar que os precedentes judiciais não podem ser confundidos com jurisprudência, súmula e súmula vinculante.

1.6 A evolução do sistema de precedentes judiciais no Brasil

Demonstrar-se-á, a seguir, que a valorização do sistema de precedente judicial ocorreu, no ordenamento jurídico pátrio, de forma gradual até sua consagração no CPC/2015. Por esse motivo, denota-se a necessidade de destrinchar essa evolução legislativa, trazendo as principais alterações.

O primeiro ponto que merece enfoque deu-se através da EC 3/1993, a qual incluiu o § 2º no artigo 102, da CF/88, para prever que as decisões prolatadas pela Suprema Corte, no bojo de controle concentrado de constitucionalidade, passariam a produzir eficácia *erga omnes* e vinculante em relação aos órgãos judiciais e à Administração Pública.

Na sequência, como mencionado brevemente no subtópico anterior, foi incluído, através da EC 45/04, o artigo 103-A na CF/88, o qual previu a possibilidade de o STF editar súmula vinculante²⁹ que refletisse o entendimento firmado pela Corte em reiteradas decisões, a qual, do mesmo modo, também teria efeito vinculante.

Na esfera infraconstitucional, cumpre pontuar que o CPC/73 sofreu alterações significativas, tais como com a edição da Lei 10.352/2001, que, ao incluir o § 3º no artigo 475 do aludido *Codex* Processual, passou a prever que seria dispensado o duplo grau de jurisdição, na hipótese de sentença contrária aos entes públicos (União, Estado, Distrito Federal e o Município) que estiver em consonância com a “*jurisprudência do plenário do Supremo Tribunal Federal ou em súmula deste Tribunal ou do tribunal superior competente*”.

Não se pode esquecer, outrossim, das alterações promovidas pelas Leis 11.418/06 e 11.672/08, as quais, repisa-se, incluíram os artigos 543-B e 543-C no CPC/73, bem como passaram a prever a sistemática de julgamento de recursos representativos de controvérsia pelos Tribunais Superiores.

Essa nova sistemática teria o condão de trazer maior celeridade e segurança jurídica, já que, uma vez firmada tese sobre determinado tema pelo STF ou STJ, novas demandas sobre a mesma matéria teriam soluções muito mais rápidas, bem como desfechos mais previsíveis.

Diante disso, foram realizadas outras alterações no sentido de conferir maior abrangência ao sistema de precedentes. Dentre elas, tem-se a Portaria MF 586/10, que incluiu o artigo 62-A no Regimento Interno do Conselho Administrativo de

²⁹ De acordo com pesquisa realizada no sítio eletrônico do STF, existem hoje 58 (cinquenta e oito) súmulas vinculantes aprovadas, sendo 13 (treze) que versam sobre matéria tributária. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=vinculante&base=sumulas&is_vinculante=true&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&situacao_sumula=Aprovada&page=1&pageSize=10&sort=date&sortBy=desc&isAdvanced=true (Acesso em 23.02.2024)

Recursos Fiscais³⁰ (“CARF”), para determinar a reprodução das decisões de mérito proferidas pelos Tribunais Superiores, na sistemática dos artigos 543-B e 543-C do CPC/73, quando do julgamento dos recursos no âmbito do tribunal administrativo.

Ainda, no âmbito da Receita Federal do Brasil (“RFB”) e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”), cumpre destacar que houve mudanças relevantes, que denotam a evolução legislativa nesse mesmo sentido e a maior confiança e certeza nas decisões proferidas em consonância com o julgamento de recursos representativos de controvérsia.

Em 2011, foi editado o Parecer PGFN/CDA 2.025³¹, que, dentre outros, autorizou a dispensa de inscrição em dívida ativa de débitos constituídos em desacordo com o entendimento firmado pelos Tribunais Superiores, nos moldes dos artigos 543-B e 543-C no CPC/73. Confira-se:

“o) Caso o entendimento firmado pelo STF e pelo STJ, na forma dos arts. 543-B e 543-C do CPC, conclua ser indevido determinado montante de natureza tributária ou não tributária, ou algum acréscimo sobre ele incidente, cumpre à PGFN: (i) deixar de realizar a inscrição em dívida ativa da União e o ajuizamento das execuções fiscais em relação aos valores considerados indevidos; (ii) promover, conforme o caso, o cancelamento ou a retificação das inscrições já efetuadas, excluindo o montante reputado indevido pelos Tribunais Superiores; (iii) solicitar, após as providências do item anterior, a desistência total ou parcial da execução fiscal, devendo, nesse último caso, solicitar o seu prosseguimento apenas com relação aos valores remanescentes.”

Posteriormente, por meio do Parecer PGFN/CDA/CRJ 396/2013³², concluiu-se que a orientação formada com base nas decisões em repercussão geral e em recurso repetitivo não só inviabilizam a constituição do crédito tributário, mas também as atividades de fiscalização e cobrança exercidas pela RFB. Veja-se:

³⁰ “Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.”

³¹ Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2011/Parecer%20PGFN%20CRJ%20N%202025_2011.pdf (Acesso em 23.02.2024)

³² Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=43588> (Acesso em 23.02.2024)

“Significa dizer: se a PGFN, em decisão administrativa prévia, deliberou no sentido de não oferecer impugnação nas contendas judiciais fundadas em entendimento contrário à pretensão da Fazenda Nacional, tendo em vista o contexto analisado (inviabilidade de êxito em juízo da tese da União), cumprir-lhe-á, à vista dessas mesmas circunstâncias, decidir pela adequação da atividade administrativa, inclusive no que diz respeito à inscrição e cobrança (administrativa e judicial) da dívida ativa da União, sob pena de estar-se incorrendo em contradição com a decisão tomada anteriormente pelo mesmo órgão (PGFN). [...]”

39. Diante desse fato, torna-se mais evidente - agora sob o ponto de vista da RFB-, a necessidade de afastar a atuação dirigida à cobrança tributária nas situações em que não seja mais possível sustentá-la em juízo, haja vista a deliberação institucional prévia do próprio Ministério da Fazenda, à qual a RFB encontra-se submetida, de cancelar a regra de dispensa de impugnação judicial. [...]

47. Nesse contexto, a RFB não deverá direcionar a ação fiscal para os sujeitos passivos com indícios de ilícitos tributários que se enquadrem exclusivamente em matéria julgada na forma dos arts. 543-B e 543-C, do CPC [...].”

Como reflexo disso, através da Lei 12.844/13, foram adicionados dois incisos ao artigo 19 da Lei 10.522/02³³, os quais passaram a prever as matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelos Tribunais Superiores, em julgamento realizado nos termos do artigo 543-B e 543-C do CPC/73, no rol das hipóteses em que a PGFN é dispensada de contestar, oferecer contrarrazões e interpor recurso, bem como desistir de recursos já interpostos.

Ato contínuo, foi editada a Portaria Conjunta PGFN/RFB 1/2014³⁴, por meio da qual foi estabelecido que, após as decisões desfavoráveis à Fazenda Nacional, em julgamento sob a sistemática de recursos representativos de controvérsia, a PGFN deve comunicar à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão (ou não) da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer.

³³ “Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: [...] IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; [...] V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal.”

³⁴ “Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.”

Nos termos do aludido ato normativo, cabe registrar que, havendo modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento a partir do qual a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados, pedidos de restituição e compensação.

Sem dúvida, essa Portaria Conjunta configura um avanço na absorção, pela PGFN e RFB, ao entendimento exarado pelos Tribunais Superiores, trazendo maior segurança jurídica aos contribuintes e confiança nas decisões judiciais.

Adiante, passar-se-á ao estudo de alguns dos dispositivos positivados no CPC/15, que permeiam o presente trabalho e corroboraram com o cenário de recrudescimento de decisões judiciais dotadas de efeito vinculante.

1.7 A valorização dos precedentes judiciais com o advento do CPC/15

O esforço de valorização dos precedentes judiciais verificado no Brasil nas últimas décadas ganhou significativa contribuição com o advento da Lei 13.105/15, que instituiu o *Codex* Processual em vigor.

Dentre as inovações da novel legislação, com o escopo de garantir a estabilidade e a unidade do ordenamento, de tutelar a segurança jurídica e de promover uma prestação jurisdicional célere e equitativa, positivou dispositivos legais que evidenciam a adoção de um sistema de precedentes vinculantes.

Sobre esse “espírito” de valorização, a doutrina processualista discorre:

“É por estas razões que o Novo CPC fornece fundamentos normativos para o sistema de precedentes brasileiro, é dizer, os já mencionados princípios da participação, coerência, integridade, estabilidade e da busca do resgate da efetiva colegialidade na sua formação, para, com esta medida, evitar-se o retrabalho dos tribunais que analisam (com recorrência) mal e de modo superficial os casos, induzindo que tenham que desencadear reanálises mediante a utilização de argumentos negligenciados na primeira análise, pelo equívoco da motivação formal.”³⁵

³⁵ JUNIOR, Humberto Theodoro. NUNES, Dierle. BAHIA, Alexandre Melo Franco. PEDRON, Flávio Quinaud. **Novo CPC: fundamentos e sistematização**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 307.

Da análise da Exposição de Motivos da Comissão de Juristas, designada pelo Senado Federal, para a elaboração do Anteprojeto de Código de Processo Civil, verifica-se que o CPC/15 foi elaborado com os seguintes objetivos³⁶:

“[...] 1) estabelecer expressa e implicitamente verdadeira sintonia fina com a Constituição Federal; 2) criar condições para que o juiz possa proferir decisão de forma mais rente à realidade fática subjacente à causa; 3) simplificar, resolvendo problemas e reduzindo a complexidade de subsistemas, como, por exemplo, o recursal; 4) dar todo o rendimento possível a cada processo em si mesmo considerado; e, 5) finalmente, sendo talvez este último objetivo parcialmente alcançado pela realização daqueles mencionados antes, imprimir maior grau de organicidade ao sistema, dando-lhe, assim, mais coesão.”

No que diz respeito ao papel desempenhado pelos Tribunais Superiores, foi prestigiado o regime de julgamento conjunto de recursos especiais e extraordinários repetitivos, tendo por objetivo “*criar estímulos para que a jurisprudência se uniformize, à luz do que venham a decidir tribunais superiores e até de segundo grau, e se estabilize*”³⁷.

Nessa esteira, a disciplina normativa dos precedentes judiciais tem início no artigo 926 do CPC/15³⁸, o qual prescreve o dever de os tribunais de uniformizar a sua jurisprudência, mantendo-a estável, íntegra e coerente.

Da leitura do *caput* do dispositivo supra, percebe-se que o termo utilizado faz referência à “jurisprudência”, e não ao “precedente”, os quais, como já exposto, não podem ser confundidos.

Tal situação foi, inclusive, constatada por Daniel Mitidiero³⁹ que, ao tratar do artigo 926 do CPC/15, apontou certos problemas teóricos, sendo um deles:

³⁶ Informação extraída da exposição de motivos ao anteprojeto do CPC/15. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496296/000895477.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. p. 23 (Acesso em 28.02.2024)

³⁷ Ibid., p. 25.

³⁸ “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.”

³⁹ MITIDIERO, Daniel. **Precedentes, Jurisprudência e Súmula no Novo Código de Processo Civil Brasileiro**. São Paulo: Revista de Processo, v. 245, jul/2015, p. 336

“Embora inequivocamente bem intencionado, o dispositivo padece de cinco problemas teóricos. [...] A três, alude genericamente à jurisprudência, sem se preocupar com eventuais distinções que podem existir entre os termos jurisprudência, súmula e precedentes, empregados igualmente em seus parágrafos”

De todo modo, a despeito dessa atecnia legislativa, não se pode desconsiderar a importância desse comando como forma de assegurar a estabilidade, a integridade e a coerência das decisões judiciais⁴⁰.

Nessa linha, elucidativas são as observações de Isabela Bonfá de Jesus:

“O que, todavia, muitas vezes acontece diante dos milhares processos que possuem o mesmo objeto é se deparar com resultados diferentes ocasionando a sensação de injustiça. Pessoas e situações semelhantes têm o direito de obter resultados semelhantes. OCPC/15 aparece dentre desse contexto, onde objetiva a isonomia e segurança jurídica, sem congestionar o Poder Judiciário.”⁴¹

É dever, portanto, do Poder Judiciário ser coerente com os seus próprios entendimentos, de modo a abrir espaço para aplicação do sistema de precedentes judiciais vinculantes, como instrumento de promoção da eficiência, segurança jurídica, isonomia e da celeridade processual.

Seguindo a disciplina normativa, em seus cinco incisos, o artigo 927 da legislação processual civil apresenta um rol escalonado, e não taxativo, de precedentes vinculantes, ou seja, cujo respeito será obrigatório pelos juízes e tribunais.

De acordo com Luiz Guilherme Marinoni, o mencionado dispositivo detém caráter exemplificativo, sendo mera *“lembrança de alguns precedentes, além de súmulas e controversas decisões tomadas em incidentes de natureza erga omnes, que deverão ser observados pelos juízes e tribunais”*⁴².

⁴⁰ Na visão de Cassio Scarpinella Bueno, ao comentar sobre o artigo 926 do CPC/15, o termo “jurisprudência parece, aí, ter sido empregada como palavra genérica para albergar as súmulas e também os “precedentes”.” (BUENO, Cássio Scarpinella. **Manual de direito processual civil**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 543)

⁴¹ JESUS, Isabela Bonfá de. **Manual de Direito Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 446.

⁴² MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 288.

Com efeito, os provimentos vinculantes enumerados no artigo 927 do CPC/2015 são os seguintes:

“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.”

A positivação do efeito vinculante, indicando como destinatários das decisões dotadas dessa particular eficácia os órgãos do Poder Judiciário, implica um severo enfraquecimento das disparidades decisórias, pois garantem a existência de segurança jurídica e de igualdade entre os litigantes.

A vinculação da decisão proferida de acordo com determinados ritos processuais é necessária, para que haja unicidade de entendimento do Poder Judiciário sobre matérias que possuam a mesma causa de pedir e mesmos fundamentos jurídicos.

Sobre tais situações, Cassio Scarpinella Bueno⁴³ enfatiza que “a observância dos “precedentes” referidos nos incisos do art. 927 (mesmo por quem queira dar a eles caráter vinculante) pressupõe a similaridade do caso (na perspectiva fática e jurídica) e a correlata demonstração desta similaridade”.

Embora pareça óbvia, tal assertiva há de ser ressaltada, pois, no caso de aplicação dos provimentos judiciais acima mencionados, é fundamental, para a correta compreensão do alcance do entendimento por eles emanados, a avaliação das circunstâncias fáticas e jurídicas contidas ao caso julgado que lhes deu origem.

⁴³ BUENO, Cássio Scarpinella. **Manual de direito processual civil**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 545.

No que concerne ao escopo do presente trabalho, dentre as hipóteses transcritas acima, dar-se-á enfoque aos acórdãos proferidos em julgamento “*de recursos especial e extraordinário repetitivos*” (vide parte final do inciso III).

Referida hipótese traduz o alto grau de certeza das decisões proferidas em consonância com o julgamento de recursos representativos de controvérsia pelos Tribunais Superiores, já que devem ser observadas em todos os graus de jurisdição, mesmo se contrárias aos interesses da União e dos demais entes públicos.

Para a escolha dos recursos representativos de controvérsia, é necessária a presença de dois requisitos cumulativos, quais sejam: **(i)** que os recursos extraordinário e especial, quando do juízo de admissibilidade, sejam admitidos; e **(ii)** contenham abrangente argumentação e discussão a respeito da questão a ser decidida pelos Tribunais Superiores (STF e STJ, respectivamente).

Nos moldes preceituados pelo artigo 1.036, § 1º, do CPC/15, o presidente ou vice-presidente de Tribunal de segunda instância, sempre que identificar multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, estará autorizado a selecionar um ou mais recursos, que melhor representem a controvérsia, e remetê-los aos Tribunais Superiores para fins de afetação do tema.

A indicação feita pelo Tribunal *a quo*, todavia, não vincula os ministros dos Tribunais Superiores, os quais também estão autorizados a escolher outros recursos paradigmas como representativos da controvérsia, nos moldes previstos nos §§ 4º e 5º do dispositivo supra.

Constatada a multiplicidade, realizada a seleção e identificada a questão a ser submetida a julgamento sob o rito dos recursos repetitivos, o relator do caso afetado determinará, em todo território nacional, a suspensão de todos os processos (individuais ou coletivos) que versem sobre questão de direito idêntica àquela a ser examinada no recurso afetado⁴⁴.

⁴⁴ “Art. 1.037. Selecionados os recursos, o relator, no tribunal superior, constatando a presença do pressuposto do caput do art. 1.036, proferirá decisão de afetação, na qual: [...] II - determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional;”

Finalizado o julgamento, caberá aos demais órgãos do Judiciário (i) declarar os demais recursos que versam sobre idêntica controvérsia como prejudicados; ou (ii) decidi-los com base no precedente firmado pelos Tribunais Superiores⁴⁵.

Ato contínuo, com a publicação do acórdão paradigma, o artigo 1.040 do CPC prevê as seguintes possibilidades a serem adotadas:

“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; [...]”

Sendo a questão jurídica tratada nos casos suspensos idêntica à tratada no recurso afetado, é cediço que, uma vez criado o precedente no caso repetitivo, a tese jurídica fixada será aplicada aos casos sobrestados.

Além disso, considerando que as decisões proferidas em sede de recursos repetitivos detêm foro vinculante, a *ratio decidendi* desse posicionamento também será aplicada aos casos futuros, que versem sobre a mesma questão jurídica e que tramitem no território nacional.

Desse modo, com a entrada em vigor do *Codex* Processual, de 2015, pretendeu-se garantir que os precedentes fossem observados em todos os graus de jurisdição, assegurando a isonomia, segurança jurídica e previsibilidade entre os litigantes, bem como que os inúmeros recursos disponíveis não impedissem a célere satisfação do direito tutelado.

O desestímulo à interposição de recursos liga-se intimamente à eficiência da atuação judiciária. Isso porque, com a manutenção de posicionamentos estáveis,

⁴⁵ “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.”

estabelecidos pelos Tribunais Superiores e seguidos pelas instâncias ordinárias de julgamento, a tendência é que o número de ações ajuizadas e o número de recursos sejam reduzidos, gerando, assim, economia para o sistema judiciário.

Em complemento ao exposto no subtópico anterior deste trabalho, cumpre destacar que o artigo 19 da Lei 10.522/02 – que trata das hipóteses de dispensa de contestar e recorrer por parte da PGFN – sofreu adequações após a promulgação do CPC/15.

Para o que importa no momento, através da Lei 13.874/19, foi incluído o inciso VI⁴⁶ no dispositivo supracitado, o qual prevê igualmente a dispensa à PGFN quando se tratar de tema **(i)** definido em repercussão geral ou recurso repetitivo pelo STF ou pelo STJ, respectivamente; ou quando **(ii)** não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

Corroborando com esse cenário de maior importância aos temas decididos pelos Tribunais Superiores, na sistemática da repercussão geral e do recurso repetitivo, é importante enfatizar que, em 2020, foi editada a Portaria PGFN 19.581 que, alterando a redação da Portaria PGFN 502/2016⁴⁷, trouxe a seguinte previsão:

“Art. 2º. Sem prejuízo do disposto no artigo precedente, fica dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nas seguintes hipóteses: [...]”

VII - tema sobre o qual exista jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho, ou do Tribunal Superior Eleitoral, no âmbito de suas competências, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, na forma do artigo 19, VI, da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, observados os requisitos estabelecidos nesta Portaria;”

⁴⁶ “Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre: [...] VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando: a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou b) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional;”

⁴⁷ Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/temas-com-dispensa-de-contestar-e-recorrer/portaria-pgfn-502-texto-consolidado-ate-portaria-19581-alterada-2020.pdf> (Acesso em 28.02.2024)

Sobre o assunto, ressalta-se que a PGFN disponibiliza, em seu sítio eletrônico⁴⁸, uma extensa lista de temáticas que se enquadram na hipótese acima, o que denota o seu comprometimento para com a redução da litigiosidade e para com o incremento da segurança jurídica.

Em que pese não seja o tema central do presente trabalho, faz-se mister esclarecer, ainda que brevemente, que o CPC/15 passou a prever o Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (“IRDR”), o qual também tem como finalidade reduzir as demandas de massa, mas no âmbito dos Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais.

Importante realçar que, nos termos do artigo 982, inciso I⁴⁹, e 985⁵⁰, ambos do CPC/15, tal instrumento processual determina que, na hipótese de ser admitido, haverá a suspensão da questão de direito nos processos que tramitam no Estado ou na região, com a posterior aplicação da tese jurídica aos casos presentes e futuros que versem sobre questão de direito idêntica à decidida no IRDR⁵¹.

Portanto, para o presente trabalho, é de suma importância considerar a existência do rígido sistema de precedentes, estabelecido pela CF/88 e pela legislação processual, que vincula os juízes de primeiro e segundo graus às decisões proferidas pelos Tribunais Superiores.

⁴⁸ Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/lista-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer-art-2o-v-vii-e-a7a7-3o-a-8o-da-portaria-pgfn-no-502-2016> (Acesso em 28.02.2024)

⁴⁹ “Art. 982. Admitido o incidente, o relator: I - suspenderá os processos pendentes, individuais ou coletivos, que tramitam no Estado ou na região, conforme o caso;”

⁵⁰ “Art. 985. Julgado o incidente, a tese jurídica será aplicada: I - a todos os processos individuais ou coletivos que versem sobre idêntica questão de direito e que tramitem na área de jurisdição do respectivo tribunal, inclusive àqueles que tramitem nos juizados especiais do respectivo Estado ou região; II - aos casos futuros que versem idêntica questão de direito e que venham a tramitar no território de competência do tribunal, salvo revisão na forma do art. 986.”

⁵¹ Na visão de Cassio Scarpinella Bueno, o IRDR busca viabilizar uma verdadeira concentração de demandas que versam sobre uma mesma questão de direito no âmbito dos Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais, e, com isso, “permitir que a decisão a ser proferida nele vincule todos os demais casos que estejam sob a competência territorial do Tribunal competente para julgá-lo.” (BUENO, Cássio Scarpinella. **Manual de direito processual civil**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 577)

Isto porque, como a norma do artigo 170-A do CTN foi concebida para impedir a compensação nos casos em que há dissidências interpretativas que torne controvertido o direito creditório – o que será desenvolvido com maiores detalhes adiante –, há de se destacar que, quando houver um entendimento manifestado em precedente de observância obrigatória, a aplicação irrestrita dessa vedação merece ser reanalisada.

Com vista a alcançar esse caminho para a interpretação do aludido dispositivo, será demonstrado como o processo interpretativo se relaciona com as decisões judiciais, tendo, como enfoque, a função desempenhada pelos Tribunais Superiores.

Em reforço, evidenciar-se-á a importância do método do pragmatismo dentro de um cenário em que o Poder Judiciário, frequentemente, é instado a solucionar questões de grande impacto social.

2. A INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E AS DECISÕES JUDICIAIS

Conforme discorrido no capítulo anterior, ao introduzir um rígido sistema de precedentes, o legislador teve a preocupação em garantir aos jurisdicionados maior estabilidade, além de assegurar a observância aos princípios da segurança jurídica, da isonomia e da eficiência. Explica-se.

Diante da positivação do efeito vinculante, o respeito aos precedentes judiciais e a obrigatoriedade de se observar as orientações já firmadas pelos Tribunais Superiores aumenta a previsibilidade do direito, bem como antecipa as soluções que serão dadas aos litigantes, fortalecendo, por conseguinte, a segurança jurídica, a qual faz com que as partes consigam antever a norma a ser aplicada ao caso concreto e o resultado da demanda.

Por sua vez, ao aplicar as mesmas soluções a casos idênticos, reduz-se a prolação de decisões conflitantes, além de assegurar o mesmo tratamento aos que se encontram em situação semelhante, promovendo, assim, a isonomia.

A eficiência, assim, é alcançada na medida em que os juízes de primeira instância e os Tribunais, sendo obrigados a observar os posicionamentos proferidos pelos Tribunais Superiores – notadamente através das decisões proferidas sob o regime dos recursos representativos da controvérsia –, terão tempo hábil para apreciar questões inéditas, além de não precisarem reexaminar e reformar as decisões divergentes.

Especificamente no Direito Tributário, a aplicação dos precedentes é recorrente, pois, como a matéria tributária está, quase sempre, relacionada a princípios e normas constitucionais, as controvérsias são, geralmente, decididas pelo Suprema Corte.

Por essa razão, os mecanismos de uniformização de jurisprudência afetam primordialmente as discussões tributárias, sendo que o julgamento sob o rito dos recursos repetitivos permite que uma tese, firmada pelos Tribunais Superiores, seja aplicada para solucionar outros casos que versam sobre o mesmo tema.

De todo modo, como se sabe, a relação jurídico-tributária, caracterizada por ter o tributo – uma prestação pecuniária, compulsória e decorrente de ato lícito⁵² – como o seu objeto, a ser prestado, em regra, pelo particular em favor do Estado, naturalmente, é causa de tensão entre essas partes envolvidas.

É normal que o contribuinte, na ânsia de proteger o seu patrimônio, pretenda a redução da carga de tributo incidente sobre a sua riqueza. Já o Estado, crescente em sua necessidade financeira, tende a medidas voltadas para a majoração da sua arrecadação.

Dentre as possíveis tensões, tem-se aquelas objeto de divergências sobre a interpretação e aplicação de normas constitucionais⁵³ e legais, capazes de, a depender do resultado do processo interpretativo, permitir uma conduta pelo contribuinte, seja a de não pagar a exigência, seja a de proceder com o seu direito de restituição/compensação quanto aos valores indevidamente recolhidos.

Fato é que todas essas hipóteses têm em comum a sua origem na interpretação do direito positivo vigente, seja constitucional ou infralegal. Assim, o texto legislado é o ponto de partida para a identificação da norma jurídica, e não o ponto de chegada.

O caminho entre o texto e a norma, por sua vez, será percorrido no processo de interpretação, necessariamente promovido por um aplicador do direito, o que comporta, em si, um algum grau de subjetividade, de maneira que o resultado poderá ser diferente, caso realizado por diferentes intérpretes.

Referido ambiente de divergência interpretativa, por seu turno, coloca o Poder Judiciário em posição central para a determinação do conteúdo da norma jurídica

⁵² Vide redação dada ao artigo 3º do CTN, que dispõe que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

⁵³ Sob o prisma constitucional, a disputa pode envolver o significado de uma única palavra contida na CF/88 (faturamento, por exemplo). Já no âmbito infralegal, a disputa pode ser resultado da divergência sobre conceitos (tal como, insumo).

vigente, na medida em que as controvérsias, entre contribuinte e fisco, serão levadas ao seu conhecimento para julgamento.

Com base nessas premissas, este capítulo foi destinado à análise da interpretação jurídica como um processo por meio do qual o intérprete atribui sentidos aos textos legais, o que corroborará, adiante, com a proposta de reinterpretção do artigo 170-A do CTN.

2.1 Noções gerais do método interpretativo

De início, conforme leciona Carlos Maximiliano⁵⁴, é preciso esclarecer que a interpretação corresponde ao *“ato de explicar, esclarecer, dar o significado do vocábulo, atitude ou gesto, produzir por outras palavras um pensamento exteriorizado; mostrar o sentido verdadeiro de uma expressão; extrair de frase, sentença ou norma, tudo o que na mesma se contém”*.

Interpretar, portanto, envolve sempre uma situação de natureza valorativa, ou seja, em buscar o significado de algo em função dos valores que o orientam.

Nesse cenário, a interpretação jurídica consiste na atividade que busca compreender o sentido e o alcance das normas jurídicas, valendo-se de diferentes técnicas e métodos para alcançar a melhor solução possível para cada caso concreto.

Na visão de Renato Lopes Becho, todo texto, quer seja legal ou não, deve ser interpretado e, ainda, complementa⁵⁵:

“É pela necessidade de interpretar os textos que podemos considerar a norma como o resultado da interpretação da legislação. A interpretação jurídica é atividade complexa, técnica, em que o operador extrai, dos textos legais, o conteúdo das normas jurídicas, ou seja, os comandos a que nos referimos. [...] O intérprete terá que compreender todo o sistema jurídico para chegar à norma jurídica.”

⁵⁴ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 19ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 7.

⁵⁵ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário: Teoria Geral e Constitucional**. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 151.

Assim, partindo da premissa de que a norma jurídica é alcançada por um intérprete, é ingênuo presumir pela possibilidade de se interpretar sem qualquer tipo de subjetivismo por sua parte⁵⁶.

Soma-se a isso o fato de que, como bem apontado por Humberto Ávila⁵⁷, a interpretação jurídica não se exaure na simples interpretação dos textos, mas também em elementos extratextuais, recaindo sobre fatos, atos, costumes, contexto em que editado o dispositivo legal, a sua finalidade e os seus efeitos⁵⁸.

A norma jurídica deve ser compreendida como o produto da interpretação e, por isso, mostra-se equivocado compreender que a tarefa de interpretar é meramente reproduzir o dispositivo contido no texto legal.

Nesse passo, tem-se a importância do método interpretativo na medida em que os dispositivos legais, muitas vezes, padecem de equivocidade, sendo que admitem uma pluralidade de sentidos, culminando, assim, em possíveis controvérsias interpretativas.

Cabe ao intérprete, portanto, identificar a melhor fórmula interpretativa, por meio de um processo discursivo que deve ser justificado visto que não se admite a atribuição de qualquer sentido ao texto legal.

Para alcançar tal finalidade, o intérprete pode adotar diferentes técnicas exegéticas que se complementam, sendo que Luciano Amaro oferece uma síntese de aplicação dos métodos mais comumente utilizados pela doutrina, *verbis*:

⁵⁶ Segundo Luciano Amaro, “o trabalho do intérprete (seja ele o administrador, o fiscal, o juiz, o doutrinador, o indivíduo) deve ir além e procurar, quando necessário, preencher a lacuna da norma legal, ou corrigir eventuais excessos que poderiam ser provocados pela aplicação rigorosa do preceito legal.” (AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 207)

⁵⁷ ÁVILA, Humberto. **Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo**. Direito Tributário Atual, v. 29, São Paulo: Dialética, 2013, p. 188. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1775/1352> (Acesso em 22.01.2024)

⁵⁸ Renato Lopes Becho acrescenta, ainda, que não se está reduzindo a compreensão ao conhecimento de todas as leis, mas sim enfatizando que “o intérprete deverá compreender todo o sistema jurídico para chegar à norma jurídica.” (BECHO, Renato Lopes. **Ativismo Jurídico em Processo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, p. 65)

“Assim sendo, o intérprete deve partir do exame do texto legal, perquirindo o sentido das palavras utilizadas pelo legislador (na chamada interpretação literal ou gramatical); cumpre-lhe, todavia, buscar uma inteligência do texto que não descambe para o absurdo, ou seja, deve preocupar-se com dar à norma um sentido lógico (interpretação lógica), que a harmonize com o sistema normativo em que ela se insere (interpretação sistemática), socorrendo-se da análise das circunstâncias históricas que cercaram a edição da lei (interpretação histórica), sem descurar das finalidades a que a lei visa (interpretação finalística ou teleológica).”⁵⁹

Pelo método literal/gramatical, cabe ao intérprete identificar o significado gramatical das palavras, sendo que parte da redação do dispositivo legal para buscar a compreensão dos vocábulos, a origem etimológica, as regras sintáticas, dentre outros elementos linguísticos.

Desse modo, trata-se de uma atividade preliminar da interpretação que visa descobrir ou fixar qual deve (ou pode ser) o sentido de uma frase mediante a indagação do significado literal das palavras, tomadas não só isoladas, mas em sua recíproca conexão.

Embora a apreensão literal do texto legal seja necessária como um ponto de partida de qualquer processo interpretativo, cumpre ponderar que tal método serve apenas como meio de se tomar um primeiro contato com o texto interpretado, sendo que não se presta para extrair o sentido completo que a norma pode oferecer.

Já em relação ao método lógico, este é fundado na interpretação conforme o contexto, analisando o que se quis dizer, e não o que está dito na “letra fria” da lei. O intérprete constrói normas por meio de raciocínios silogísticos, buscando subsídios da lógica para a proposição do conteúdo normativo.

Ao contrário da interpretação literal/gramatical, o método lógico não examina as palavras do texto normativo separadamente. Ele examina o contexto e as proposições expressas por elas, tendo-se em foco os preceitos expostos de acordo com o todo da lei.

⁵⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 208/209.

Com isso, a interpretação lógica permite resolver contradições entre termos contidos na norma jurídica, chegando-se a um significado coerente.

Referido método, por si só, também não é suficiente, pois o processo de interpretação não pode ser compreendido sob o modelo exclusivo da lógica formal, ignorando a realidade social subjacente.

Continuando, tem-se a interpretação sistemática, a qual, segundo Carlos Maximiliano⁶⁰, consiste “*em comparar o dispositivo sujeito à exegese, com outros do mesmo repositório ou de Leis diversas, mas referentes ao mesmo objeto*”.

Em outras palavras, o intérprete leva em conta o sistema em que se insere o texto e procura estabelecer a concatenação entre este e os demais elementos da própria Lei, do respectivo campo do direito ou do ordenamento jurídico geral.

Pelo método sistemático, atribuiu-se sentido aos textos legais tomando em consideração a harmonia com o ordenamento jurídico, o que viabiliza a verificação do Direito como um todo, averiguando todas as disposições pertinentes ao mesmo objeto e compreendendo o sistema jurídico de forma harmoniosa e interdependente.

Importante pontuar que a referida metodologia repudia a análise isolada da norma jurídica, de modo que acaba se afastando da interpretação hermenêutica tradicional disposta a declarar ou a descobrir o sentido e alcance de expressões do Direito sem auxílio de nenhum elemento exterior.

No que tange ao método histórico, este baseia-se na investigação dos antecedentes da lei, seja referente ao histórico do processo legislativo, seja às conjunturas socioculturais, políticas e econômicas subjacentes à sua elaboração.

De acordo com Paulo Barros de Carvalho⁶¹, referido método demanda investigações das tendências circunstanciais ou das condições (subjetivas e/ou

⁶⁰ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 19ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 104/105.

objetivas) que envolveram a produção da norma jurídica, esmiuçando a evolução da finalidade que o legislador depositou no texto da lei.

O saudoso jurista André Franco Montoro⁶², por sua vez, traz a seguinte lição:

“Interpretação histórica baseia-se da investigação dos antecedentes da norma. Pode referir-se ao histórico do processo legislativo, desde o projeto de lei, sua justificativa ou exposição de motivos, discussão, emendas, aprovação e promulgação. Ou, aos antecedentes históricos, e condições que a precederam. Como a grande maioria das normas jurídicas constitui a continuidade ou modificação de disposições precedentes, é de grande utilidade para o intérprete estudar a origem e o desenvolvimento histórico dos institutos jurídicos, para captar o significado exato das leis vigentes.”

Por esse tipo de metodologia, o intérprete atribui sentido aos textos legais a partir do seu antecedente histórico e das condições que antecederam a sua elaboração, com vista a reconstruir os ideais e os interesses que levaram à introdução da norma no ordenamento jurídico.

O reconhecimento desse método, portanto, deixa evidente que o Direito é dinâmico e que a norma jurídica não fica estática no tempo.

Por fim, através da interpretação teleológica, o intérprete busca identificar a finalidade do dispositivo legal interpretado para, em momento posterior, determinar o seu sentido, a partir dos valores que nortearam a sua introdução no ordenamento jurídico, bem como o objetivo que ele quer alcançar.

Desse modo, sempre deverá considerar, antes de mais nada, a finalidade do texto legal, o resultado que este visa atingir em sua atuação prática.

Como adverte a Ministra Regina Helena Costa, trata-se “*do método interpretativo mais consentâneo com a eficácia social da norma, vale dizer, com a produção de efeitos in concreto, por ocasião da sua aplicação*”⁶³.

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 111.

⁶² MONTORO, André Franco. **Introdução à Ciência do Direito**. 26ª Ed. rev. e atual. pela equipe técnica da Editora Revista dos Tribunais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 434. Disponível em: <https://ufabcegp.files.wordpress.com/2014/04/introduc3a7c3a3o-c3a0-cic3aancia-do-direito-cap-12.pdf> (Acesso em 22.01.2024)

Assim como o método sistemático, a interpretação teleológica (finalística) também rompe com o regime hermenêutico tradicional, na medida em que concentra suas preocupações num novo elemento ao mesmo tempo estranho e superior ao texto legal, qual seja: o propósito a que a norma se dirige.

Posto isto, a propósito da interpretação teleológica, cabe frisar que o artigo 5º do Decreto-Lei 4.657/42, que institui a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (“LINDB”), determina que o juiz, na aplicação da lei, atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum⁶⁴.

Diante de todo o exposto, percebe-se que texto e norma não se confundem, pois são institutos ontologicamente diferentes, sendo que, para que a segunda surja, é necessário que o primeiro seja interpretado e aplicado por um intérprete.

Por essa razão, a atividade de interpretação não pode ser compreendida como um trabalho de mera descrição de uma norma pré-existente.

Para a construção do sentido normativo, o intérprete pode recorrer a inúmeros métodos complementares entre si, levando em consideração, por exemplo, o histórico da norma, o contexto em que foi editada, a sua finalidade e a correlação existente com outras normas do ordenamento jurídico.

Nesse íterim, partindo da premissa de que um dispositivo legal possibilita a criação de múltiplas normas, consonante os diferentes argumentos, métodos e teorias empregadas, a prolação de decisões conflitantes apresenta-se como uma decorrência inevitável do processo interpretativo.

Afinal, os julgadores poderão adotar diferentes premissas, obtendo resultados divergentes quanto ao alcance normativo de determinado dispositivo legal. Como se não bastasse, deve-se levar em conta que todos podem mudar de opinião, bem como não serem obrigados a seguir o ponto de vista dos demais.

⁶³ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 190/191.

⁶⁴ “Art. 5º. Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.)”

No que diz respeito à mutabilidade de opiniões, disciplina Paulo de Barros de Carvalho⁶⁵ que:

“Ao mesmo tempo, nada há contra alterações no modo de interpretar e compreender o direito posto. Pelo contrário, as mudanças de opinião são plenamente justificadas num mundo em que as informações crescem vertiginosamente, entrando em regime de complexas intersecções. Aliás, no turbulento meio social em que vivemos, difícil é manter inalteradas as posições tomadas, como se tudo permanecesse estável.”

É justamente nessa esteira que ganha importância analisar o papel desempenhado pelos Tribunais Superiores, na condição de uniformizadores da interpretação do direito vigente.

2.2 O papel dos Tribunais Superiores

Seguindo no caminho trilhado no item anterior, a inexistência do resultado único e certo faz com que as diferentes interpretações do sistema de direito positivo conflitem entre si.

Nessa toada, Renato Lopes Becho⁶⁶ traz a seguinte crítica sobre o período de crise atual no sistema judiciário pátrio:

“Ela é marcada pela ausência de segurança jurídica, pela sensação de que ganhar ou perder um processo judicial é uma questão de sorte, uma loteria. Em outra dimensão do problema, as mudanças do direito podem ser oportunidades, não necessariamente frutos de debates e de avanços democraticamente desenvolvidos nos termos estipulados na Constituição Federal.”

A dúvida sobre o conteúdo da norma jurídica chega ao ponto de ser causa de insegurança jurídica, por motivo de falta de previsibilidade da norma, elemento essencial à plenitude do Estado de direito, que demanda a ciência pelo cidadão do ordenamento jurídico a ser cumprido. É importante, portanto, que as divergências sobre o conteúdo do direito sejam sanadas.

⁶⁵ “Prefácio”. In DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar**. São Paulo: Noeses, 2009. p. XIII. Disponível em: <https://www.editoranoeses.com.br/media/wysiwyg/sumarios/Misabel.pdf> (Acesso em 22.01.2024)

⁶⁶ BECHO, Renato Lopes. **Ativismo Jurídico em Processo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, p. 17.

Sanar esses “desacordos”, especialmente em questões de direito tributário, significará a entrega da controvérsia para a solução pelo Poder Judiciário, por regra, em ações individuais em que contendem contribuinte e Estado, cada um defendendo a sua interpretação do sistema de direito positivo.

É nesse momento, o da judicialização da disputa interpretativa, que a formação e o cumprimento do direito material encontrarão e passarão a depender do sistema judiciário.

Como se sabe, assim que instaurada uma nova controvérsia, ela será entregue à avaliação de um dos muitos magistrados de primeiro grau, de modo que é natural que diferentes decisões sejam proferidas sobre uma mesma controvérsia.

Na sequência, considerando o exercício do princípio do duplo grau de jurisdição⁶⁷, o sentido da norma, ainda em ampla disputa e indefinição, será submetido à análise do Tribunal ao qual o juiz de primeiro grau prolator da sentença se vincula.

Ao submeter uma controvérsia à análise do Tribunal, a parte interessada dá um passo em direção ao vértice da pirâmide judiciária, saindo da larga base, para situar-se no estamento intermediário.

Pois bem, exercido o direito de recurso, a solução da controvérsia passa a estar sob a responsabilidade de um número consideravelmente menor de órgãos julgadores (Turmas ou Câmaras de julgamento, compostas de três julgadores, que deverão decidir por maioria de votos).

⁶⁷ Segundo Cassio Scarpinella Bueno, “cabe compreender o duplo grau de jurisdição como modelo que garante a reversibilidade ampla das decisões judiciais por magistrados preferencialmente diferentes e localizados em nível hierárquico diverso. Por “revisibilidade ampla” deve ser entendida a oportunidade de tudo aquilo que levou o órgão a quo a proferir uma decisão e ser contrastado pelo magistrao ad quem [...]” (BUENO, Cássio Scarpinella. **Manual de direito processual civil**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 45)

De todo modo, a despeito do número reduzido de julgadores, é possível que diferentes resultados sejam definidos por diferentes Tribunais⁶⁸, caso em que, exaurida a fase ordinária de processamento de medidas judiciais, controvérsias iguais terão soluções diferentes.

Em outras palavras, o mesmo direito positivo será diferente para casos iguais, afrontando as garantias constitucionais de segurança jurídica e de igualdade.

É exatamente nesse contexto que os Tribunais Superiores estão inseridos, de modo que o seu papel será o de uniformização, de atribuição de unidade ao direito positivo, solucionando divergências entre instâncias ordinárias e apontando no sentido da certeza do conteúdo do direito positivo.

Considerando que são os responsáveis por afirmar o conteúdo normativo que deve reger uma situação jurídica controvertida, suas decisões contribuem para que a sociedade em geral – jurisdicionados e juízes, inclusive – possa antever critérios interpretativos que devem prevalecer quando uma situação futura, embora não idêntica, mas análoga a uma anterior, desencadeie dúvidas.

Para atingir esse fim, é indispensável que a Corte não atue como mais uma mera etapa de julgamento, hipótese em que terá de se debruçar sobre as peculiaridades do caso concreto de maneira a impossibilitar que o tema seja analisado de maneira tão universalizável.

Pelo contrário, suas funções preponderantes são pautadas na atividade de solução de conflitos e a de produção de normas jurídicas por meio da interpretação do Direito aplicada pelas instâncias inferiores ao litígio.

⁶⁸ A título exemplificativo, destaca-se o posicionamento divergente dos Tribunais Regionais Federais da 3ª Região (TRF-3) e da 4ª Região (TRF-4) quanto à temática da exclusão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) da base de cálculo da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Por um lado, o TRF-3 entende pela sua exclusão (TRF-3, 6ª Turma, ApelRemNec 5021713-22.2021.4.03.6100, Rel. Desembargador Federal LUIZ ALBERTO DE SOUZA RIBEIRO, j. 26/01/2024), enquanto o TRF-4 possui posicionamento no sentido de que o ISS deve compor a base de cálculo das aludidas contribuições (TRF4, SEGUNDA TURMA, AC 5007608-58.2023.4.04.7000, Relatora MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, j. 15.12.2023). Ou seja, em casos idênticos, foram aplicadas normas jurídicas diferentes.

No que diz respeito à função desempenhada pelas Cortes de Vértice, Georges Abboud destaca dois grandes modelos, quais sejam: “Cortes de Cassação” e as “Cortes de Revisão”. Na visão do jurista⁶⁹, a diferenciação entre eles pode ser sintetizada da seguinte forma:

“Existem os sistemas que optaram, com exclusividade, por "Cortes de Cassação", cuja incumbência é a de "anular" as decisões dos órgãos inferiores que forem contrárias à norma, procedendo, desta forma, a um verdadeiro reenvio dos processos nos quais as decisões foram invalidadas para a prolação de novas no juízo de origem, e as "Cortes de Revisão", cuja finalidade não se cinge a apenas extirpar os pronunciamentos contrários (cassação, anulação ou invalidação), mas vão além e impõem ao órgão o rejuízo completo da causa, substituindo a decisão anterior, supostamente cunhada ao arripio do direito”

De acordo com o excerto acima, às “Cortes de Cassação”, adotadas pelos sistemas jurídicos de países de tradição de *civil law* (como, por exemplo, Itália e França), caberia cassar as decisões que estivessem em desacordo com o direito positivo e devolver o processo para novo julgamento, sem, todavia, apontar as diretrizes sobre o direito que deveria ser aplicado.

A lógica, portanto, era servir de instrumento para vigiar a aplicação estrita do direito positivo por parte dos julgadores dos órgãos inferiores, e, com isso, evitar que haja qualquer desvirtuamento do texto legal, pautado em interpretações conforme seus próprios propósitos.

As “Cortes de Cassação” somente poderiam adotar uma de duas opções: confirmar ou anular a decisão. Assim, a decisão cassacional não tinha o condão de resolver caso conflitivo e, além disso, não poderia substituir a decisão cassada e sequer fornecer a correta interpretação a ser dada ao caso concreto.

Quando cassada a decisão, a causa é devolvida e retorna ao estado anterior ao que se encontrava antes do posicionamento exarado pelas aludidas Cortes, para que lhe seja dada nova decisão, sem o vício reconhecido.

⁶⁹ ABBOUD, Georges. **Controle de Constitucionalidade pelo STJ: uma medida contra legem?** São Paulo: Revista de Processo, v. 253, mar/2016. Disponível em: https://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RPro_n.253.02.PDF (Acesso em 01.02.2024)

Como aduz Luiz Guilherme Marinoni⁷⁰, diante de um cenário de indefinição do direito, esse modelo de tribunal se viu obrigado a tomar outro caminho, passando a proferir decisões dotadas de motivação, explicando os motivos pelos quais a decisão judicial não podia ser aceita, além das razões da interpretação correta.

Por sua vez, as “Cortes de Revisão” (modelo adotado por Portugal e Alemanha, por exemplo) não se limitam a cassar a decisão, mas também julgar a causa, aplicando a correta interpretação do direito positivo.

O juízo de revisão consiste em uma espécie de rejuízo do litígio no que diz respeito à matéria recorrida, com a aplicação do direito material ao caso concreto e resolução da situação litigiosa.

Dentro dessa dicotomia entre modelos, mostra-se necessária a criação de uma Corte Suprema, que seja o ponto mais alto da pirâmide organizacional judiciária, apta a exercer a função de uniformização da interpretação do direito, permitindo, assim, sua aplicação unívoca.

Na concepção de Cândido Rangel Dinamarco⁷¹, em qualquer lugar do mundo, é natural presumir que a Corte Suprema seja um órgão designado à tutela das pessoas para preservação dos seus direitos e interesses”.

A estrutura vertical do Poder Judiciário brasileiro, dentro da Justiça Cível, conta com duas Cortes em seu topo, quais sejam: o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal.

De um lado, considerando a competência outorgada pelo artigo 105, inciso III, da Lei Maior, o STJ é o órgão responsável por uniformizar a interpretação da lei federal em todo o território nacional, mediante a avaliação de casos concretos, seguindo os princípios constitucionais e a garantia e defesa do estado de direito.

⁷⁰ MARINONI, Luiz Guilherme. **O STJ enquanto corte de precedentes: Compreensão do sistema processual da Corte Suprema**. 3ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 51.

⁷¹ DINAMARCO, Cândido Rangel. **A função das Cortes Supremas na América Latina**. Rio de Janeiro: Revista Forense. v. 94, nº 342, 1998, p. 11/12.

Além disso, a disposição constitucional supracitada deixa claro que STJ tem a incumbência de definir a interpretação vigente que deve prevalecer em caso de divergência entre tribunais quanto ao sentido da lei federal.

Por outro, o STF é a mais alta instância do Poder Judiciário pátrio e acumula competências típicas de uma suprema corte (tribunal de última instância) e de um tribunal constitucional (que julga questões de constitucionalidade independentemente de litígios concretos, por exemplo).

Sua função precípua é servir como guardião da Constituição Federal, apreciando casos que envolvam lesão ou ameaça, sendo a máxima instância de superposição em relação aos demais órgãos de jurisdição, pois, de suas decisões, não cabe recurso a outro tribunal.

Para o que interessa ao presente trabalho, destacam-se suas competências elencadas no artigo 102, inciso I, alínea “a”, e inciso III, alínea “a”, da CF/88, *verbis*:

“Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

I - processar e julgar, originariamente:

a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal; [...]

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

a) contrariar dispositivo desta Constituição;”

Sob esse prisma, tendo em mente que cabe ao STF a última decisão sobre a aplicação da Constituição Federal, seja por efeitos diretos em casos concretos, seja pela declaração da inconstitucionalidade de normas, é imprescindível que suas manifestações sejam observadas de forma a garantir a mesma aplicação do direito positivo constitucional para todos os indivíduos.

Feitas tais ponderações, a importância da posição que o STJ e o STF ocupam impõe-lhes o atributo não de “Cortes de Cassação”, mas sim de “Cortes de Revisão”, voltadas para a uniformização do conteúdo do direito.

Não se ignora que os Tribunais buscam exercer essa função, porém somente poderão agir dentro do seu âmbito de jurisdição. Desse modo, a possibilidade de conflito entre essas jurisdições é que, de fato, dá azo à existência das Cortes de Vértice.

Além disso, não soa absurdo afirmar que a manifestação dessas Cortes possui condão quase legislativo, na medida em que a definição do conteúdo da norma deverá influenciar as decisões de todos os julgadores ocupantes de posição hierárquica inferior.

Todavia, à luz da sua função típica de uniformização do direito vigente por meio do julgamento de casos concretos, mostra-se imperioso que as Cortes de Vértice tenham a devida atenção com vista a evitar que a sua atuação seja marcada pela arbitrariedade. Nessa seara, inclusive, adverte Georges Abboud⁷²:

“Atualmente, essa mística, alimentada por segmentos da teoria e da prática, tem sido depositada nas decisões dos tribunais superiores: a aposta é de que o STJ e o STF poderiam criar superdecisões que, por si só, trariam a solução pronta (norma) para deslindar uma multiplicidade de lides. O que outrora era creditado à lei, agora, a crença deposita nas decisões dos Tribunais Superiores.”

Uma das formas de garantir que a atuação dos Tribunais Superiores fique restrita ao direito propriamente dito reside no fato de que, tanto o STJ como o STF, não admitem que seja revisitada a matéria fática dos autos quando da análise dos recursos excepcionais. Tal premissa, inclusive, é objeto de entendimento sumular⁷³.

Vale destacar que o STJ é categórico ao distinguir “reexame de fatos e provas” da qualificação jurídica dada ao quadro fático coligido na fase instrutória, conforme se observa do recentíssimo precedente abaixo colacionado⁷⁴:

⁷² ABBOUD, Georges. **Direito Constitucional pós-moderno**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil. 2021, p. 326.

⁷³ No caso do STJ, a Súmula 7 prevê que a “pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”. Já em relação ao STF, a Súmula 279 dispõe que para “simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”.

⁷⁴ STJ, AgInt no AREsp n. 2.180.060/RJ, relator Ministro Humberto Martins, Terceira Turma, julgado em 25/09/2023, DJe de 27/09/2023.

“CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ATRASO NA ENTREGA DO IMÓVEL. DANO MORAL AFASTADO. REVALORAÇÃO DE PROVAS. POSSIBILIDADE. 1. Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, o mero descumprimento contratual, caso em que a promitente vendedora deixa de entregar o imóvel no prazo contratual injustificadamente, não acarreta, por si só, danos morais. 2. A reavaliação das provas e dos fatos expressamente transcritos e delineados na sentença e no acórdão recorrido não encontra óbice na Súmula 7/STJ (REsp n. 1.664.907/SP, relatora Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 6/6/2017, DJe de 12/6/2017). Agravo interno improvido.”

Tal racional também é aplicado pelo STF, como se depreende do trecho do voto exarado pelo ex-Ministro Joaquim Barbosa quando do julgamento do Agravo Regimental interposto no RE 351.461/SP⁷⁵, *verbis*:

“A orientação firmada na Súmula 279/STF impede a reabertura da fase instrutória no curso do julgamento do recurso extraordinário. Contudo, a Corte não está impedida de examinar e de interpretar o quadro fático, tal como formado pelas instâncias ordinárias. De fato, é equivocado confundir o juízo que se faz sobre os fatos com ao refazimento ou o reexame necessário. A propósito, lembra Fabiana Del Padre Tomé que a prova tem caráter vicário dos fatos, isto é, compõe os fatos jurídicos em sentido estrito no curso do processo, mas com eles não se confundem.”

Cumpra, ainda, salientar que a CF/88, em seu artigo 102, § 3º, estabelece a necessidade de demonstração, como requisito de admissibilidade do recurso extraordinário pelo STF, da repercussão geral, a qual, de acordo com o artigo 1.035, § 1º, do CPC/15, pode ser compreendida da seguinte forma:

“Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo.
§ 1º Para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo.”

Isso significa dizer que, ainda que se trate na hipótese de processo judicial em que se discute direito individual, a importância da questão de direito, submetido à análise do STF, transcende o caso concreto, revestindo-se, pois, de interesse geral.

Ante o exposto, sob qualquer ângulo que se examine a temática, fato é que os Tribunais Superiores servem como mecanismos de uniformização do entendimento sobre a lei federal e sobre a Constituição Federal.

⁷⁵ STF, RE 351461 AgR, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 16/03/2010, DJe de 29/04/2010.

Nada mais coerente, portanto, do que esperar que suas decisões sejam efetivamente observadas pelas instâncias inferiores, influenciando na conduta decisória quando da apreciação e julgamento de casos semelhantes.

Ocorre que não são raras as vezes em que os Tribunais Superiores ignoram seus próprios posicionamentos, o que, por conseguinte, acaba por incentivar tal prática aos demais Tribunais. Sobre esse ponto, leciona Teresa Arruda Alvim⁷⁶:

“Quando um dos tribunais superiores profere uma decisão, espera-se que, justamente em virtude da missão que lhes foi atribuída pela Constituição Federal (LGL 1988\3), daquela decisão se extraia verdadeiro modelo de atuação, para os próprios tribunais e para todos os demais órgãos do Judiciário, de modo que, mesmo que ainda não sumulado um determinado entendimento, sirva, aquela decisão judicial, como parâmetro para os julgamentos futuros.

A função constitucional do STF e do STJ fica comprometida pela intensidade de divergência jurisprudencial *interna corporis* provocada por estes mesmos tribunais. Isso porque, em vez de funcionarem como tribunais que dêem ensejo à uniformização do entendimento relativo à norma constitucional ou federal, ao manterem profunda e insistente discrepância acerca de determinadas questões jurídicas, referidos tribunais proporcionam justamente o resultado oposto, qual seja a insegurança e intranquilidade acerca de como deve ser interpretada uma norma constitucional ou federal.”

O descrédito do Poder Judiciário, sem dúvida, encontra como um dos alicerces o fato de não haver previsibilidade em suas decisões.

É evidente que deixar de julgar conforme a própria convicção para aplicar posicionamento de outro órgão de julgamento não é tarefa fácil, especialmente porque, em parte das vezes, o magistrado deixará de aplicar aquela solução que considera a mais justa.

Não obstante, para se alcançar o objetivo de uniformização, é preciso que os Tribunais Superiores promovam julgamentos de casos a partir de justificações universais, e não meramente particulares, além de manter a coerência, estabilidade e clareza dos seus posicionamentos, bem como proteger os princípios da segurança jurídica e da igualdade.

⁷⁶ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Estabilidade e adaptabilidade como objetivos do direito: civil law e common law**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, v. 172, p. 121, jun/2009. Disponível em: https://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/estabilidade_e_adaptabilidade_como_objetivos_do_direito_civil.pdf (Acesso em 01.02.2024).

Com base nessas premissas, a fim de que a tutela jurisdicional seja aperfeiçoada e cada vez mais racionalizada, surge-se a importância do método do pragmatismo jurídico, conforme será, detalhadamente, abordado a seguir.

2.3 A importância do pragmatismo jurídico

Como demonstrado, a norma jurídica é construída a partir da interpretação dos textos legais, de maneira que há sempre um processo de produção/adjudicação de sentido por parte do intérprete. Logo, não se trata de mera reprodução ou descoberta do sentido almejado pelo legislador.

A função do intérprete é construir um sentido normativo a partir do que o texto legal predica, e não pelo que o legislador, ao seu tempo, quis apregoar. Caso contrário, caberia ao intérprete tão somente aceitar os termos da lei, para diminuí-los ou alargá-los conforme as conveniências de cada situação.

Ressalta-se: interpretar adequadamente significa reconhecer normas jurídicas que estejam de acordo com o funcionamento do direito positivo, permitindo que os fins por ele pretendidos sejam alcançados. Toda norma deve representar a concretização de princípios maiores previstos pelo ordenamento jurídico.

Digno de nota que não se pretende infirmar que a intenção do legislador não é relevante para a construção do conteúdo normativo. Em verdade, o que se busca demonstrar é que a interpretação jurídica, a partir de um processo de compreensão global, considera tanto a intencionalidade originária do legislador, quanto as existências fáticas e axiológicas supervenientes.

Sob essa perspectiva, tem-se as ponderações feitas por Georges Abboud:

“[...] entre a promulgação e a aplicação de uma lei é possível que as circunstâncias fáticas ou as representações valorativas se alterem. Com isso, surgirão questionamentos, sobre se (i) o legislador intencionava, por meio da lei pretérita, regular as novas situações surgidas; e (ii) frente à alteração de valores sociais, aquela lei seria emitida.”⁷⁷

⁷⁷ ABOUD, Georges. **Direito Constitucional pós-moderno**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 221.

Trazendo o racional acima para a atuação do Poder Judiciário, Renato Lopes Becho constata que:

“Se a comunidade jurídica não se der conta que os juízes, em termos gerais, sofrem influências múltiplas (inclusive de ordem pessoal, refletindo suas vivências no passado e seus anseios quanto ao futuro), e que o direito é uma expressão de cultura, que varia no tempo e no espaço, as discussões sobre segurança jurídica ficarão estéreis, inúteis, implicáveis, ou meramente formal.”⁷⁸

Em linha com o excerto acima, não se pode, na atualidade, enxergar o Direito sem incluir os elementos sociais, políticos, históricos ou econômicos, sob pena de se priorizar uma visão caolha e ultrapassada. Afinal, muitas vezes, a legislação não consegue acompanhar com a rapidez necessária as mudanças no quadro fático e social.

A título exemplificativo, destaca-se o julgamento conjunto da ADI 4.277/DF⁷⁹ e da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (“ADPF”) 132/RJ⁸⁰, em que o STF reconheceu a união homoafetiva como entidade familiar, sujeita às mesmas regras e consequências da união estável heteroafetiva.

De acordo com o texto constitucional⁸¹, há somente três enquadramentos de família, a saber: **(i)** a decorrente do casamento, **(ii)** a união estável “entre homem e mulher”; e **(iii)** a entidade familiar monoparental.

A esse respeito, quando da análise da temática, o ex-Ministro Celso de Mello trouxe a seguinte assertiva em seu voto:

⁷⁸ BECHO, Renato Lopes. **Ativismo Jurídico em Processo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, p. 19.

⁷⁹ STF, ADI 4277, Relator(a): AYRES BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 05/05/2011, DJe de 13/10/2011.

⁸⁰ STF, ADI 132, Relator(a): AYRES BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 05/05/2011, DJe de 13/10/2011.

⁸¹ “Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado. [...] §3º Para efeito da proteção do Estado, é reconhecida a união estável entre o homem e a mulher como entidade familiar, devendo a lei facilitar sua conversão em casamento. §4º Entende-se, também, como entidade familiar a comunidade formada por qualquer dos pais e seus descendentes.”

“Os exemplos de nosso passado colonial e o registro de práticas sociais menos antigas revelam o tratamento preconceituoso, excludente e discriminatório que tem sido dispensado à vivência homoerótica em nosso País. [...] Incumbe, por isso mesmo, a esta Suprema Corte, considerada a natureza eminentemente constitucional dessa cláusula impeditiva de tratamento discriminatório, velar pela integridade dessa proclamação, pois, em assim agindo, o Supremo Tribunal Federal, ao proferir este julgamento – que já se mostra impregnado de densa significação histórica –, estará viabilizando a plena realização dos valores da liberdade, da igualdade e da não-discriminação, que representam fundamentos essenciais à configuração de uma sociedade verdadeiramente democrática. [...] Nem se alegue, finalmente, no caso ora em exame, a ocorrência de eventual ativismo judicial exercido pelo Supremo Tribunal Federal [...]. Práticas de ativismo judicial, embora moderadamente desempenhadas pela Corte Suprema em momentos excepcionais, tornam-se uma necessidade institucional, quando os órgãos do Poder Público se omitem ou retardam, excessivamente, o cumprimento de obrigações a que estão sujeitos, ainda mais se se tiver presente que o Poder Judiciário, tratando-se de comportamentos estatais ofensivos à Constituição, não pode se reduzir a uma posição de pura passividade.”

Como se nota, o aludido Ministro pondera que, historicamente, o Brasil tem tratado os casais homoafetivos com preconceito e discriminação, e que a decisão do Supremo irá assegurar o respeito e a dignidade que esse grupo minoritário faz jus.

Além disso, esclarece que o comportamento positivo do Poder Judiciário não consiste um mero ativismo judicial, e que a prática de um ativismo moderado se mostra necessária, em certas ocasiões tais como a presente, em função da omissão ou postergamento da ação pelo Poder competente.

Da mesma forma, quando do julgamento do RE 330.817/RJ⁸², em sede de repercussão geral (Tema 593), o STF teve a oportunidade de se debruçar sobre outra controvérsia trazida em decorrência do avanço tecnológico ao longo dos anos, qual seja: a extensão da imunidade tributária, preceituada no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da CF/88, aos livros eletrônicos (*e-books*).

Na ocasião, foi fixada a seguinte tese: “*A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo*”.

⁸² STF, RE 330817, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2017, DJe de 31/08/2017.

Da leitura do voto do Ministro Dias Toffoli, depreende-se que suas razões foram pautadas em uma interpretação histórica, teleológica e evolutiva a respeito da temática, como se observa do excerto abaixo:

“O avanço na cultura escrita tem apontado, outrossim, para o advento de novas tecnologias relativas ao suporte dos livros, como o papel eletrônico (e-paper) e o aparelho eletrônico (como o e-reader) especializados na leitura de obras digitais, com os quais se intenta, justamente, imitar a leitura em papel físico. [...] O modo pelo qual a humanidade lerá no futuro por certo será bastante diferente do que conhecemos hoje [...]. Assim, a interpretação das imunidades tributárias deve se projetar no futuro e levar em conta os novos fenômenos sociais, culturais e tecnológicos. Com isso, evita-se o esvaziamento das normas imunizantes por mero lapso temporal, além de se propiciar a constante atualização do alcance de seus preceitos. [...] De igual modo, as mudanças históricas e os fatores políticos e sociais presentes na atualidade, seja em razão do avanço tecnológico, seja em decorrência da preocupação ambiental, justificam a equiparação do “papel”, numa visão panorâmica da realidade e da norma, aos suportes utilizados para a publicação dos livros.”

Ora, se a norma imunizante, vista como elemento de proteção de valores fundamentais da sociedade, não for interpretada em consonância com as frequentes mudanças na realidade, ela começará a se tornar cada dia menos útil em razão de sua interpretação meramente literal.

Dos exemplos trazidos acima, conclui-se que, caso o STF não levasse em consideração aspectos ligados ao contexto – como a liberdade de duas pessoas que têm a intenção de constituir família e o cenário de evolução dos livros impressos – e as consequências decorrentes, muito provável que as decisões teriam tomado um rumo diverso.

É justamente nesse contexto que se propõe uma abordagem pragmática do Direito, o qual deve ser compreendido como uma ferramenta de orientação e transformação social.

Antes de adentrar propriamente na corrente pragmatista do Direito, é necessário esclarecer que não estar-se-á buscando aproximar a ideia de que uma

“atitude positivista” consiste na aplicação da “letra fria” da lei. Nesse sentido, inclusive, adverte Lenio Luiz Streck⁸³:

“E, por favor, que não se venha com a velha história de que “cumprir a letra 'fria' (sic) da lei” é assumir uma postura positivista...! [...] Portanto, não devemos confundir “alhos” com “bugalhos”. Obedecer “à risca o texto da lei” democraticamente construído (já superada a questão da distinção entre direito e moral) não tem nada a ver com a “exegese” à moda antiga (positivismo primitivo). [...] O elemento interpretativo que caracteriza mais propriamente a experiência jurídica pode, e deve, ser explorado fenomenologicamente. É possível oferecer limites ou anteparos à atividade interpretativa, na medida em que o direito não é concebido a partir de um reducionismo fático. Isso é uma questão de controle democrático das decisões. [...] Em suma: o que não podemos fazer é cumprir a lei só quando nos interessa.”

De modo resumido, a preocupação do jurista reside na discricionariedade interpretativa, o que abre espaço, inexoravelmente, a arbitrariedades e subjetivismos, em que cada um interpreta da melhor forma que lhe convém.

Outro ponto que merece ênfase é o fato de que a corrente pragmática não, necessariamente, endossa com o chamado “ativismo judicial”.

O ativismo judicial, segundo as lições de Elival da Silva Ramos⁸⁴, pode ser compreendido como “*o exercício da função jurisdicional para além dos limites impostos pelo próprio ordenamento que incumbe, institucionalmente, ao Poder Judiciário fazer atuar, resolvendo litígios de feições subjetivas (conflitos de interesse) e controvérsias jurídicas de natureza objetiva (conflitos normativos)*”.

Em tom perceptivelmente crítico, após digressão sobre as discussões relacionadas ao ativismo judicial, especialmente no contexto norte-americano, Georges Abboud⁸⁵ conceitua-o da seguinte forma:

⁸³ STRECK, Lenio Luiz. **Aplicar a “letra da lei” é uma atitude positivista?** Revista Eletrônica Novos Estudos Jurídicos, vol. 15, n. 1, p. 170/171, jan-abr 2010. Disponível em: <http://www6.univali.br/seer/index.php/nej/article/viewFile/2308/1623> (Acesso em 08.02.2024).

⁸⁴ RAMOS, Elival da Silva. **Ativismo judicial: parâmetros dogmáticos**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 131.

⁸⁵ ABOUD, Georges. **Processo constitucional brasileiro**. 5ª Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil. 2021, p. 1.520.

“[...] a atuação dos juízes a partir de um desapego da legalidade vigente (CF + leis) para fazer prevalecer, por meio da decisão, sua própria subjetividade (viés ideológico, político, religioso etc.). [...] O ativismo judicial é pernicioso atalho, que se alija do caminho democrático do dissenso e da deliberação política. O juiz ativista pratica política a partir de lugar indevido, qual seja, o espaço da decisão judicial. Essa é uma das razões pelas quais o ativismo judicial é tão procurado e prestigiado em alguns meios. Aquele que obtém decisão ativista consegue atalho para fazer valer seu ponto de vista, sem precisar percorrer os procedimentos propriamente democráticos que cuidam do dissenso político.”

A grande questão é que não dá para se definir, *a priori*, um ato pelo qual uma postura é ou não ativista, salvo pelo distanciamento em relação ao bloco de legalidade (Constituição Federal e leis) vigente no país. Isso porque – como em toda e qualquer situação jurídica – sempre se dependerá da análise e interpretação frente ao caso concreto.

Por essa razão, é desrazoável aduzir que o ativista, inevitavelmente, despreza o Estado de Direito, cujo primeiro princípio é o da legalidade, atuando com criatividade excessiva, segundo sua própria visão subjetiva e valorativa.

No que diz respeito à postura ativista, o Ministro Luís Roberto Barroso (atual presidente da Suprema Corte) faz o seguinte destaque:

“A postura ativista se manifesta por meio de diferentes condutas, que incluem: a) a aplicação direta da Constituição a situações não expressamente contempladas em seu texto e independentemente de manifestação do legislador ordinário; b) a declaração de inconstitucionalidade de atos normativos emanados do legislador, com base em critérios menos rígidos que os de patente e ostensiva violação da Constituição; c) a imposição de condutas ou de abstenções ao Poder Público, notadamente em matéria de políticas públicas. [...] Nessa linha, cabe reavivar que o juiz: a) só deve agir em nome da Constituição e das leis, e não por vontade política própria; b) deve ser deferente para com as decisões razoáveis tomadas pelo legislador, respeitando a presunção de validade das leis; c) não deve perder de vista que, embora não eleito, o poder que exerce é representativo (isto é, emana do povo e em seu nome deve ser exercido), razão pela qual sua atuação deve estar em sintonia com o sentimento social, na medida do possível.”⁸⁶

Embora possa ser correto (descritivamente) aduzir que juízes declarados pragmáticos possam ser mais ativistas, fato é que uma postura pouco mais diligente

⁸⁶ BARROSO, Luis Roberto. **Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática**. Revista (Syn)Thesis, Rio de Janeiro, vol. 5, n. 1, 2012, p. 26/30. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/synthesis/article/view/7433/5388> (Acesso em 08.02.2024).

do Poder Judiciário, desde que realizada em conformidade aos preceitos constitucionais e não pautada na mera discricionariedade, também é capaz de trazer resultados essenciais e eficientes para a evolução e o bem-estar da sociedade⁸⁷.

Feitas tais considerações, passa-se a análise do modelo pragmatista jurídico, destrinchando seus principais ideais e características marcantes.

Sendo um dos seus maiores precursores, o jurista norte-americano Richard Allen Posner define tal método como sendo:

“[...] uma abordagem prática e instrumental, e não essencialista: interessa-se por aquilo que funciona e é útil, e não por aquilo que “realmente” é. Portanto, olha para a frente e valoriza a continuidade com o passado somente na medida em que essa continuidade seja capaz de ajudar-nos a lidar com os problemas do presente e do futuro.”⁸⁸

Com efeito, os juízes pragmatistas sempre tentam fazer o melhor possível em vista do presente e do futuro, sem o dever (necessário) de garantir a coerência exata com o que outras autoridades fizeram no passado.

Para o pragmatismo, portanto, o Direito é construído a partir de uma situação concreta, sendo que, somente a partir do problema, é que ocorre a busca da solução. Logo, é o problema concreto e os interesses em pauta que provocam a ação e a interpretação da norma jurídica.

Por ser considerado um método de investigação com vista à busca dos valores e consequências das decisões judiciais, pode surgir a preocupação de que a teoria pragmatista não fornece parâmetro para a utilização da consequência enquanto critério fundamental para a tomada de decisões, o que pode vir a ser prejudicial à segurança jurídica.

⁸⁷ Vide os julgados mencionados anteriormente (ADI 4.277/DF, ADPF 132/RJ e RE 330.817/RJ), que trataram de situações cujo posicionamento do STF, espera-se, seja ileso a críticas.

⁸⁸ POSNER, Richard Allen. **Para além do direito**. Tradução de Evandro Ferreira e Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 4.

Tal angústia é sinalizada pelo jurista norte-americano Ronald Myles Dworkin, o qual critica a dificuldade que o pragmatismo impõe ao papel do Poder Judiciário e do próprio direito na estabilização de expectativas sociais, sob a justificativa de que os *“juízes certamente vão divergir sobre qual regra seria de fato melhor para o futuro sem levar em consideração o passado”*⁸⁹.

Não se nega que a eleição da consequência como parâmetro essencial traz desafios, como a dificuldade de previsão de consequências sociais a longo prazo e, ainda mais, a sua avaliação como “boa” ou “ruim” no futuro.

De todo modo, acredita-se que é impossível, e até mesmo desaconselhável, que o juiz, ao decidir um caso concreto, ignore completamente as consequências que aquela decisão terá no mundo real.

A esse respeito, é esclarecedor o comentário feito por Luis Fernando Schuartz:

“Apesar dessa implicação problemática do consequencialismo jurídico, entretanto, a renúncia à correspondente atitude é normativamente questionável e praticamente inviável. Por mais que não possamos ou não queiramos identificá-las, decisões judiciais têm consequências, reconhecidamente. Exigir dos juízes que se abstenham, na justificação das suas decisões, de considerar as consequências associadas a elas e às suas alternativas, significa reservar exclusivamente aos órgãos do Poder Legislativo e do Poder Executivo essa possibilidade.”⁹⁰

O julgador, portanto, deve encontrar o equilíbrio entre a inovação e a conformação. A primeira mostra-se necessária para lidar com situações em que as decisões anteriores ainda não proporcionaram soluções satisfatórias, enquanto a segunda revela-se importante aos casos em que a inovação se mostra desnecessária, até mesmo para não proporcionar resultados inferiores àqueles que uma pronta adesão à norma jurídica proporcionaria.

⁸⁹ DWORKIN, Ronald Myles. **O império da lei**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 186.

⁹⁰ SCHUARTZ, Luis Fernando. **Consequencialismo jurídico, racionalidade decisória e malandragem**. In: MACEDO JR., Ronaldo Porto (org.). BARBIERI, Catarina Helena (org.). *Direito e Interpretação – Racionalidades e Instituições*, 2011, p. 386/397.

Sobre o modo de agir de um juiz pragmático, esclarece Richard Allen Posner:

“Um bom juiz pragmático tentará pesar as boas consequências da pronta adesão às virtudes da norma jurídica, que defendem a firmeza, em detrimento das más consequências de serem tentados a inovar quando deparam com controvérsias que as decisões judiciais anteriores e textos canônicos não estão bem adaptados para solucionar.”⁹¹

Todavia, embora vise encontrar a decisão que melhor atenda às necessidades presentes e futuras, é evidente que o julgador não está, de modo algum, livre para substituir as ideias da comunidade pelas suas próprias. Ao aplicar a lei, deve sopesar as consequências das diversas interpretações que o texto permite.

Pela exigência de coesão, o jurista escocês Donald Neil MacCormick assinala que, por mais desejável que seja uma deliberação a partir de fundamentos consequencialistas, *“ela não pode ser adotada se estiver em contradição com alguma norma válida e de caráter obrigatório do sistema”*⁹².

Nesse contexto, vale avultar o quanto preceituado nos artigos 20 e 21 da LINDB, incluídos pela Lei 13.655/18, os quais introduzem expressamente, no ordenamento jurídico pátrio, o uso de consequências na adjudicação nas esferas administrativa, controladora e judicial. Confira-se:

“Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão.

Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas.”

“Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo exposto suas consequências jurídicas e administrativas.

Parágrafo único. A decisão a que se refere o caput deste artigo deverá, quando for o caso, indicar as condições para que a regularização ocorra de modo proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais, não se podendo impor aos sujeitos atingidos ônus ou perdas que, em função das peculiaridades do caso, sejam anormais ou excessivos.”

⁹¹ POSNER, Richard Allen. **Direito, pragmatismo e democracia**. Tradução de Teresa Dias de Carneiro. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 50.

⁹² MACCORMICK, Donald Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito**. Tradução de Waldéa Barcellos. 2ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 133.

Os dispositivos supracitados são claros no sentido de que o julgador deve considerar, em determinado cenário, as consequências da sua decisão e, mais do que isso, expor o caminho que o seu raciocínio percorreu para chegar à percepção sobre tais consequências.

Representam, assim, um marco na teoria da decisão no direito brasileiro na medida em que buscam aumentar a racionalidade e reduzir a discricionariedade dos julgadores na interpretação de valores jurídicos abstratos e conceitos indeterminados.

Nas palavras Marçal Justen Filho⁹³, o “*art. 20 não impede que a decisão seja fundada em valores abstratos, mas exige um processo de sua concretização em vistas das circunstâncias verificadas no mundo dos fatos*”. E acrescenta:

“A exigência do art. 20 não implica demandar a capacidade de a autoridade prever aquilo que seja imprevisível ou conhecer aspectos impossíveis de serem avaliados da realidade. Ou seja, não se impõe à autoridade uma condição sobre-humana. O dispositivo apenas exige que a autoridade tome em consideração a relevância política, social e econômica das decisões que adotará. O juízo estimativo quanto ao futuro é inerente à condição humana e se relaciona com o reconhecimento de que a autoridade tem o dever de considerar os efeitos práticos do exercício de suas atribuições.”⁹⁴

Para finalizar os comentários a respeito do modelo pragmatista jurídico, passar-se-á, de forma sumarizada, pelas suas principais características, a partir dos ensinamentos de Margarida Maria Lacombe Camargo⁹⁵, a saber: (i) antifundacionalismo; (ii) contextualismo; (iii) instrumentalismo; (iv) consequencialismo; e (v) interdisciplinaridade.

⁹³ FILHO, Marçal Justen. **Art. 20 da LINDB - dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei nº 13.655/2018), p. 25, nov. 2018. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/77648#:~:text=O%20art.,considera%C3%A7%C3%A3o%20as%20situa%C3%A7%C3%B5es%20da%20realidade>. (Acesso em 16.02.2024).

⁹⁴ Ibid., p. 30.

⁹⁵ CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. **O pragmatismo no Supremo Tribunal Federal Brasileiro**. In BINENBOJM, Gustavo; NETO, Claudio Pereira de Souza; SARNENTO, Daniel. Vinte anos da Constituição Federal de 1988. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2009, p. 367/368.

O “antifundacionalismo” consiste na ideia de que nada será buscado com apoio em premissas fundamentais estabelecidas *a priori*, mas sim em hipóteses a serem confirmadas na prática. É uma negativa ao pensamento de que a verdade se encontra em princípios e conceitos previamente construídos.

De acordo com Thamy Pogrebinski⁹⁶, referida característica reside na *“rejeição de quaisquer espécies de entidades metafísicas, conceitos abstratos, categorias apriorísticas, princípios perpétuos, instâncias últimas, entes transcendentais, dogmas, entre outros tipos de fundações possíveis ao pensamento”*.

Na sequência, tem-se que a força do contexto deverá ser levada em conta, pois as circunstâncias ajudam a compreender, com maior exatidão, o problema posto. Com isso, a partir das questões de ordem prática, que nortearão a interpretação e aplicação da norma jurídica, é que se buscará a melhor solução.

Enquanto característica do pragmatismo jurídico, o contextualismo se caracteriza pela adequabilidade da decisão jurídica aos aspectos sociais, culturais, econômicos do ambiente em que o problema jurídico está inserido.

O modelo pragmatista também é instrumentalista, pois se vale de um *“poderoso instrumento de orientação da conduta social, conformada pelos possíveis resultados que provoca na sociedade, cujo alcance extrapola as partes em conflito”*⁹⁷.

Nessa vertente, o instrumentalismo possui uma preocupação prospectiva na medida em que decidirá, a partir de uma situação concreta, qual consequência servirá de instrumento para melhor realizar o propósito jurídico, político e social.

Em reforço a essa característica, o pensamento pragmatista é pautado pelo consequencialismo, isto é, busca nos fatos e nas consequências futuras as melhores alternativas para a resolução de determinado caso.

⁹⁶ POGREBINSCHI, Thamy. **Pragmatismo: teoria social e política**. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2005, p. 26.

⁹⁷ CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. **O pragmatismo no Supremo Tribunal Federal Brasileiro**. In BINENBOJM, Gustavo; NETO, Claudio Pereira de Souza; SARNENTO, Daniel. Vinte anos da Constituição Federal de 1988. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2009, p. 368.

A esse respeito, merece destaque os ensinamentos de Margarida Maria Lacombe Camargo:

“A decisão sobre a melhor conduta, nesse aspecto, é aquela que se pauta na consideração dos efeitos de um e de outro comportamento: ‘Se eu agir assim, ocorrerá isso; se agir de outra maneira, os resultados serão outros’. Portanto, as consequências possíveis de serem antevistas norteiam a tomada de decisão e assim não se tem compromisso com princípios e valores.”⁹⁸

Chegando ao final deste capítulo, como última característica, tem-se a “interdisciplinaridade” que, em linhas gerais, possibilita ao intérprete da norma jurídica utilizar-se de todo o seu repertório sistematizado de conhecimento de outras áreas, a fim de viabilizar a compreensão e previsão dos efeitos de uma ação.

Exposta a importância do método interpretativo para a correta aplicação da norma jurídica, notadamente quando da prolação de decisões em hipóteses de grande impacto social, será abordado, em seguida, o instituto da compensação tributária, sua origem e os objetivos almejados pelo legislador com sua instituição.

Na ocasião, dar-se-á ênfase ao contexto jurídico-processual que precede e fundamenta a inclusão do artigo 170-A ao CTN, além dos propósitos que o legislador visou atingir com a sua edição, bem como da percepção doutrinária sobre tal comando legal.

⁹⁸ Ibid., p. 368.

3. A COMPENSAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Consonante exposto no capítulo anterior, a investigação do conteúdo normativo pressupõe a adoção de diferentes métodos. Embora a redação do dispositivo seja o ponto legal do processo interpretativo, a interpretação jurídica não se exaure apenas nos elementos textuais, sendo relevante, também, tanto a intencionalidade originária do legislador, quanto as existências fáticas e axiológicas supervenientes.

A norma jurídica, assim, deve ser compreendida como o produto da interpretação e, por isso, mostra-se equivocado compreender que a tarefa de interpretar é meramente reproduzir o dispositivo contido no texto legal.

Em determinadas hipóteses, mesmo diante da literalidade de um dispositivo legal, é possível reconhecer exceções implícitas no enunciado normativo, sobretudo nos casos em que a aplicação do comando legal contrariar a intenção perseguida pelo legislador ou outros valores jurídicos relevantes.

Logo, o que se exige do intérprete é preservar a coerência e a integridade do ordenamento jurídico.

Conforme será amplamente abordado adiante, tais considerações são necessárias para reconstrução do histórico da inclusão do artigo 170-A no CTN, cuja finalidade “proibitiva” pode ser explicada pelo contexto social em que editada.

3.1 Disposições gerais acerca do instituto da compensação tributária

Como ponto de partida deste capítulo, far-se-á uma breve explanação acerca do instituto da compensação no Direito Tributário.

Digno de nota que as considerações abaixo tratarão da compensação tributária no âmbito federal, em que existem legislações e normas infralegais que permitem uma exploração mais ampla do assunto em comento.

Historicamente, para o direito romano, a compensação era modo *ipso iure* de extinção de obrigações, ou seja, extinguiu o direito material em si⁹⁹. Já para o direito clássico, operava como resultado de uma convenção *inter partes*, e não como forma de extinção legal, sendo facultado aos juízes avaliar, ante a boa-fé, a sua permissão, diante dos pedidos das partes.

No direito brasileiro, sendo instituto próprio do direito privado, pode ser legal ou voluntária. Sua definição pode ser extraída do Código Civil de 2002 (“CC/02”), que, em seus artigos 368¹⁰⁰ a 380, estabeleceu que a compensação é modalidade extintiva de obrigação, até onde se compensarem, quando duas pessoas forem ao mesmo tempo credora e devedora uma da outra.

Desse modo, ante a previsão legal, o ato de compensação busca extinguir dívidas certas, líquidas, vencidas e de coisas fungíveis, relativas a obrigações equivalentes, entre os respectivos titulares, até o montante em que se equipararem.

No Direito Tributário, por sua vez, o CTN tomou emprestado o instituto, com algumas peculiaridades inerentes às normas que disciplinam o interesse público¹⁰¹ e, em seu Capítulo IV, tratou das hipóteses de “Extinção do crédito tributário”, prevendo, no artigo 156, inciso II¹⁰², a compensação como umas dessas modalidades¹⁰³.

⁹⁹ Nas palavras Caio Mario da Silva Pereira: “O direito romano conheceu o instituto da compensação, fundado no princípio da equidade, que se não compadecia com o fato de terem ação, uma contra a outra, duas pessoas que fossem ao mesmo tempo credor e devedor reciprocamente.” (PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**, 25ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 243/244)

¹⁰⁰ “Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.”

¹⁰¹ Há, na literatura tributária, aqueles que defendem inexistirem razões para que a compensação tributária receba tratamento distinto da compensação cível. A título de exemplo: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 42ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2022, p. 216.

¹⁰² “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] II - a compensação;”

¹⁰³ Nesse sentido: “Por outras modalidades, além do pagamento, a obrigação tributária igualmente se extingue. A compensação é uma delas. Tem por pressuposto duas relações jurídicas diferentes, em que o credor de uma é devedor da outra e vice-versa.” (CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 453).

Importante salientar que esse instituto não pode ser compreendido como um direito subjetivo ilimitado do contribuinte, que estaria autorizado a usufruir de crédito oponível ao fisco, independentemente de qualquer previsão legal.

Existem alguns requisitos indispensáveis a qualquer compensação de créditos, a saber: **(i)** reciprocidade de obrigações; **(ii)** liquidez das dívidas; **(iii)** exigibilidade das obrigações; e **(iv)** fungibilidade das coisas devidas¹⁰⁴.

Com isso, tem-se que a compensação tributária, quando utilizada em atendimento e em conformidade com os princípios constitucionais vigentes, se torna instrumento hábil para a extinção das obrigações tributárias dos contribuintes com o fisco, e, concomitantemente, possibilita a recuperação de valores indevidamente recolhidos a título de tributos, evitando a prorrogação indefinida pelo Poder Público de valores decorrentes de pagamentos indevidos.

Vale registrar que o CTN foi claro ao prever a necessidade de regulamentação por lei para fixar as condições e estabelecer as garantias necessárias para o exercício da pretensão compensatória pelo contribuinte, como determina o artigo 170 do aludido diploma (que é o fundamento legal da compensação tributária no âmbito nacional):

“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.”

Analisando o fundamento da compensação, vale destacar as lições tecidas pelo jurista Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁰⁵:

“[...] o legislador prestigiou a competência tributária traçada pela Constituição Federal, atribuindo aos entes federativos o poder de traçar as condições em que será autorizada a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.”

¹⁰⁴ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 293.

¹⁰⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 741.

Pode-se dizer, assim, que o artigo 170 do CTN norteia os entes políticos que pretendem oferecer a compensação como meio alternativo de extinção do crédito tributário dentro de suas competências tributárias, cabendo a eles traçar os seus requisitos mínimos, quais sejam: necessidade de previsão legal; dívidas recíprocas entre fisco e contribuinte; e existência de créditos líquidos e certos¹⁰⁶.

Com efeito, em matéria fiscal, a compensação somente poderá ser efetivada quando a lei autorizar e, inclusive, nos limites desta, não havendo, portanto, que se falar em um direito assegurado à compensação ampla e irrestrita¹⁰⁷.

Por ser uma forma de extinção do débito tributário, a necessidade de previsão em lei é ponto marcante do instituto da compensação no Direito Tributário, que é regido pelo princípio da estrita legalidade, conforme preveem o artigo 150, inciso I, da CF/88, e o artigo 97, inciso VI, do CTN, *verbis*:

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

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: [...] VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.”

No que concerne ao âmbito constitucional, cumpre registrar que o instituto da compensação tributária está assegurado pelos princípios constitucionais da **(i)** propriedade; **(ii)** moralidade; **(iii)** isonomia; e **(iv)** da razoabilidade.

A esse respeito, destacam-se os ensinamentos tecidos por Hugo de Brito Machado¹⁰⁸:

¹⁰⁶ “Em primeiro lugar, é necessário, que as partes envolvidas sejam as mesmas (isto é, a mesma Fazenda Pública e o mesmo sujeito passivo tributário). As dívidas devem, pois, ser recíprocas. Além disso, os créditos do sujeito passivo tributário e do Fisco hão de ser líquidos e certos, já que, se dependerem da tomada de ulteriores providências administrativas ou jurídicas, para serem apurados, não se prestam à compensação. Ainda, é necessário que uma lei autorize, genérica ou especificamente, a compensação.” (BOTTALLO, Eduardo Domingos. **A Compensação Tributária e o Artigo 170-A do CTN**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira; [colab.] BARRETO, Aires Fernandino. *Grandes questões atuais do direito tributário*. 5 vol. São Paulo: Dialética, 2001, p. 61/69).

¹⁰⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 682.

¹⁰⁸ MACHADO, Hugo de Britto. **Comentários ao código tributário nacional**. v. III. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 450/451.

“Quando se diz que um direito tem fundamento na Constituição, o que você está afirmando é que nenhuma norma inferior pode, validamente, negar esse direito, seja diretamente, seja por via oblíqua, tornando impraticável o seu exercício. [...] O direito de compensar é decorrência natural da garantia do direito de propriedade, o que a Constituição expressamente assegura, combinada com os princípios constitucionais, entre os quais se destacam o da moralidade, o da isonomia e o da razoabilidade. [...] A compensação é na verdade um efeito inexorável das obrigações jurídicas.”

Esclarecidos o conceito e o fundamento legal da compensação no Direito Tributário, apresentar-se-á o histórico legislativo desse instituto no âmbito federal.

3.2 Breve histórico legislativo da compensação tributária no âmbito federal

Como exibido, o artigo 170 do CTN, utilizado como fundamento legal do instituto da compensação no Direito Tributário, não autoriza, por si só, utilização desse instituto para fins de extinção do crédito tributário, impondo a necessidade de regulamentação por lei ordinária.

A primeira vez que o ordenamento brasileiro se preocupou em regulamentar o referido instituto, no âmbito federal, ocorreu no ano de 1991, com a edição do artigo 66 da Lei 8.383, cuja redação vigente transcreve-se abaixo:

“Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.”¹⁰⁹

Com isso, passou a ser possível a compensação dos valores recolhidos indevidamente pelo contribuinte – tanto nos casos de pagamento indevido quanto de pagamento a maior – a título de tributos, contribuições (federais e previdenciárias) e receitas patrimoniais, com a importância correspondente a período subsequente.

¹⁰⁹ Redação concedida pelo artigo 58 da Lei 9.250/95.

Esse procedimento restringia-se a um encontro de contas de valores correspondentes a períodos vincendos e entre tributos, contribuições e receitas de mesma espécie.

Importante comentar que o referido artigo 66, da Lei 8.383/91, foi objeto de questionamento no âmbito dos Tribunais Superiores, sendo que coube ao STJ esclarecer, quando do julgamento do Recurso Especial (“REsp”) 252.241/RJ, o significado da expressão “tributos da mesma espécie”.

Na ocasião, restou decidido que a compensação deveria ocorrer entre tributos que possuíssem não só características semelhantes, mas também igual destinação, finalidade e operacionalização¹¹⁰.

Posteriormente, sobreveio a Lei 9.250/95 que passou a exigir, além da necessidade de a compensação ser realizada apenas com tributos da mesma espécie, que tivessem também a mesma destinação constitucional. Confirma-se a redação do artigo 39, *caput*, da aludida legislação:

“Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subseqüentes.”

Dando continuidade, no ano seguinte, foi editada a Lei 9.430/96, que, através do artigo 74, autorizou, mediante requerimento do contribuinte, a compensação para quitação de quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (“SRF”):

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

¹¹⁰ Vide: STJ, REsp n. 252.241/RJ, relator Ministro Francisco Peçanha Martins, relatora para acórdão Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 3/12/2002, DJ de 27/9/2004, p. 287.

Interessante notar que, com essas alterações legislativas, o contribuinte passou a conviver com dois regimes distintos de compensação.

O primeiro deles, regido pelas Leis 8.383/91 e 9.250/95, permitia ao contribuinte compensar por sua conta e risco desde que cumprisse com a exigência de que fossem tributos da mesma espécie, com a mesma destinação constitucional e apurados em períodos subsequentes.

Já o segundo regime, trazido pela Lei 9.430/96, que, apesar de permitir a compensação de quaisquer tributos e contribuições sob a administração da SRF, exigia prévio requerimento do contribuinte para autorizar o procedimento e a extinção do crédito tributário.

Mais uma vez, coube ao STJ determinar, por meio do julgamento do REsp 860.873/SP, que, com o advento do artigo 74 da Lei 9.430/96, passou a ser possível a compensação de tributos diferentes, desde que administrados pela Receita Federal, a quem cabe, mediante prévio requerimento, autorizar o procedimento¹¹¹.

Nesse contexto, em 2002, foi publicada a Medida Provisória (“MP”) 66, posteriormente convertida na Lei 10.637/02, que instituiu nova sistemática para o artigo 74 supracitado, passando a autorizar a compensação mediante a apresentação de declaração, pelo sujeito passivo, com as informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

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

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação [...]”

¹¹¹ Vide: STJ, REsp n. 860.873/SP, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 17/10/2006, DJ de 30/10/2006, p. 285.

Como se nota, com o advento da Lei 10.637/02, tornou-se possível a compensação dos créditos reconhecidos judicialmente, com a ressalva de que tal procedimento somente ocorreria após o trânsito em julgado da decisão.

Para o que interessa ao presente trabalho, cumpre salientar que essa previsão se deu em momento posterior à inclusão do artigo 170-A ao CTN (dispositivo este que será abordado com mais detalhes na sequência), o qual vedou a compensação de tributo, objeto de demanda judicial proposta pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Além disso, em especial diante da inclusão dos parágrafos 1º e 2º ao artigo 74 supra, positivou-se que a compensação declarada pelo sujeito passivo extingue o crédito tributário, sob a condição resolutória de sua homologação posterior. Com efeito, a compensação passou a ser realizada de forma unilateral pelo sujeito passivo por sua conta e risco, o que vigora até hoje.

Mais adiante, no ano de 2003, sobreveio a MP 153, convertida na Lei 10.833/03, que incluiu o parágrafo 5º ao artigo 74 da Lei 9.430/96, prevendo que *“o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação”*.

Nesse passo, a RFB dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para homologar a declaração de compensação apresentada pelo sujeito passivo, e, caso este prazo seja extrapolado, o crédito estará definitivamente extinto, nos termos do artigo 156, inciso II, do CTN.

Com o advento das Leis 10.637/02 e 10.833/03, outras inovações relevantes à redação original do artigo 74 da Lei 9.430/96 merecem enfoque, a começar pela inclusão do parágrafo 4º, *verbis*:

“Art. 74. [...]”

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)”

Por meio desse comando, o legislador federal estabeleceu que os pedidos de compensação pendentes de apreciação estariam sujeitos aos mesmos efeitos da declaração de compensação.

Ou seja, os tributos objetos desses pedidos de compensação também restariam extintos, sob condição resolutória de sua ulterior homologação, conforme preconiza o § 2º do artigo em comento (abordado anteriormente).

Além disso, através da Lei 10.833/03, foram incluídos os parágrafos 6º a 9º, os quais estabelecem que a declaração de compensação constitui confissão de dívida para fins de exigência dos débitos indevidamente compensados. Veja-se:

“Art. 74. [...]”

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.”

Com efeito, caso não haja pagamento ou apresentação de manifestação de inconformidade no prazo legal, o tributo objeto da declaração de compensação não homologada poderá ser inscrito em dívida ativa e cobrado por meio do ajuizamento de execução fiscal, independentemente do lançamento de ofício.

Com a apresentação da manifestação de inconformidade pelo contribuinte, será obedecido o rito processual estabelecido pelo Decreto 70.235/72¹¹² – que

¹¹² Tal determinação é conferida pelo § 11 do artigo 74 da Lei 9.430/96, *verbis*: “[...] § 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.”

dispõe sobre o processo administrativo fiscal – e o tributo objeto de compensação terá sua exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151, inciso III, do CTN¹¹³.

Outro aspecto que causou muita inquietação aos contribuintes, na compensação tributária no plano federal, cinge-se à aplicação da multa isolada, que, após sucessivas alterações legislativas promovidas pelas Leis 12.249/10, 12.844/13 e 13.097/15, encontra respaldo nos parágrafos 17 e 18 do artigo 74 da Lei 9.430/96:

“Art. 74. [...]”

§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

§ 18. No caso de apresentação de manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação, fica suspensa a exigibilidade da multa de ofício de que trata o § 17, ainda que não impugnada essa exigência, enquadrando-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.”

Da leitura do dispositivo supra, em que pese a compensação se apresente como instrumento benéfico ao contribuinte, percebe-se, também, o ônus do procedimento pelo qual deve passar a análise, que pode culminar na aplicação de vultuosa penalidade na hipótese de não homologação do pedido pela RFB, seja ele total ou parcialmente.

Todavia, não se faz necessário tecer grandes comentários a respeito da aplicabilidade da multa prevista no artigo 74, § 17, da Lei 9.430/96.

Isso porque, como já era esperado, o STF concluiu, em 17.03.2023, o julgamento do Recurso Extraordinário (“RE”) 796.939/RS, em sede de repercussão geral (Tema 736¹¹⁴), ocasião em que foi acolhida, por unanimidade dos votos, a tese proposta pelo Ministro Relator Edson Fachin no sentido de que *“é inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”*.

¹¹³ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...] III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;”

¹¹⁴ “Tema 736 - Constitucionalidade da multa prevista no art. 74, §§ 15 e 17, da Lei 9.430/1996 para os casos de indeferimento dos pedidos de ressarcimento e de não homologação das declarações de compensação de créditos perante a Receita Federal.”

Referido posicionamento mostrou-se extremamente favorável a todos os contribuintes, pois, de acordo com os artigos 927, inciso III¹¹⁵, e 1.039¹¹⁶ do CPC/15 (já abordados anteriormente), é obrigatória a observância de juízes e tribunais às decisões proferidas em sede de repercussão geral.

Soma-se a isso o fato de que a inconstitucionalidade da multa isolada também deverá ser observada na seara administrativa, como se depreende do artigo 99¹¹⁷ do Regimento Interno do CARF.

Por fim, no que diz respeito à compensação tributária no âmbito federal, cumpre salientar a recentíssima publicação da MP 1.202/23 que, dentre outros, impõe uma restrição ao direito de crédito dos contribuintes já reconhecido judicialmente, via decisão transitada em julgado.

Em linhas gerais, diante da inclusão do artigo 74-A na Lei 9.430/96, passará a haver um limite mensal para compensação desse crédito tributário, que será definido em ato do Ministério da Fazenda, o qual deve obedecer a uma escala progressiva, baseada no valor total do crédito. Confira-se a redação abaixo:

“Art. 74-A. A compensação de crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado observará o limite mensal estabelecido em ato do Ministro de Estado da Fazenda.
§ 1º O limite mensal a que se refere o caput:
I - será graduado em função do valor total do crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado;
II - não poderá ser inferior a 1/60 (um sessenta avos) do valor total do crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, demonstrado e atualizado na data da entrega da primeira declaração de compensação; e
III - não poderá ser estabelecido para crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado cujo valor total seja inferior a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais). [...]”

¹¹⁵ “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: [...] III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;”

¹¹⁶ “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.”

¹¹⁷ “Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.”

Destaca-se, ainda, que a aludida MP estabelece o prazo de 5 (cinco) anos para a apresentação da primeira declaração de compensação, a ser contado da data do trânsito em julgado ou da homologação da desistência da execução dos valores.

Posteriormente, o Ministério da Fazenda editou a Portaria Normativa MF 14, em 05 de janeiro de 2024, estabelecendo os limites mensais para compensação de acordo com o valor do crédito, sendo que o prazo mínimo varia de 12 a 60 meses¹¹⁸.

Tal ato do Governo Federal se deve ao alegado impacto nos cofres públicos em razão da vitória dos contribuintes após julgamento do Tema 69 de Repercussão Geral, ocasião em que o STF fixou a tese no sentido de que o “*ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.*”

Inclusive, a intenção arrecadatória salta aos olhos na simples leitura da Exposição de Motivos da MP 1.202/2023¹¹⁹, como se depreende do excerto abaixo:

“40. Observando-se os valores compensados anualmente, nota-se forte incremento na compensação a partir do ano de 2019, especialmente em razão de créditos oriundos de ações judiciais quanto à exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.
41. A expectativa é que, ao final do ano de 2023, seja ultrapassada a marca de R\$ 1 trilhão (um trilhão de reais) em débitos compensados nos últimos cinco anos (2019 a 2023). Comparando-se o período de janeiro a agosto de 2023 com o mesmo período de 2022, houve aumento nominal de 14,3% (catorze inteiros e três décimos por cento) dos valores compensados. [...]
45. Para resguardar a arrecadação federal ante a possibilidade de utilização de créditos bilionários para a compensação de tributos, propõe-se alteração do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e inclusão do art. 74-A, para que seja implementado um limite mensal à compensação de débitos utilizando créditos oriundos de ações judiciais, fracionando sua utilização no tempo.”

¹¹⁸ A título de esclarecimento, os limites podem ser observados nos seguintes termos: (i) 12 meses para créditos superiores a R\$ 10 milhões e inferiores a R\$ 100 milhões; (ii) 24 meses para créditos superiores a R\$ 100 milhões e inferiores a R\$ 200 milhões; (iii) 30 meses para créditos superiores a R\$ 200 milhões e inferiores a R\$ 300 milhões; (iv) 40 meses para créditos superiores a R\$ 300 milhões e inferiores a R\$ 400 milhões; (v) 50 meses para créditos superiores a R\$ 400 milhões e inferiores a R\$ 500 milhões; e (vi) 60 meses, para créditos superiores a R\$ 500 milhões.

¹¹⁹ Informação extraída da Exposição de Motivos nº 00175/2023 MF. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleggetter/documento?dm=9537556&ts=1715800560525&disposition=inlin e> (Acesso em 10.01.2024)

Embora a produção dos efeitos, no que tange às limitações da compensação tributária, já se inicie com a publicação da medida provisória (i.e. em 29.12.2023), alcançando, assim, contribuintes que já possuem créditos reconhecidos em decisão transitada em julgado, percebe-se que a nova regra não especifica claramente se a restrição se aplica aos pedidos de habilitação que já estão em vigor, que tenham sido deferidos ou que aguardam análise por parte da RFB.

Diante desse cenário de insegurança, notadamente em relação ao alcance da alteração trazida no artigo 74 da Lei 9.430/96, a expectativa é a de que os dispositivos da MP 1.202/23 sejam objeto de discussão judicial pelos contribuintes¹²⁰.

Feitos tais esclarecimentos, passa-se à análise pormenorizada do contexto jurídico-processual que precede e fundamenta a inclusão do artigo 170-A do CTN em nosso ordenamento jurídico, que é o cerne deste presente trabalho.

3.3 Contexto jurídico-processual da inclusão do artigo 170-A no CTN

Preceitua o artigo 170-A do CTN que, nas situações em que o crédito tributário é objeto de discussão judicial, a compensação será possível somente após o trânsito em julgado da decisão que reconhece o referido crédito.

“Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.”

Com a inclusão do artigo 170-A no *Codex Tributário*, o Poder Executivo passou a inserir, nas Instruções Normativas (“IN”) que regulamentam a compensação a restituição e o ressarcimento, dispositivo vedando o aproveitamento de tributo antes do trânsito em julgado da decisão que reconheceu o direito creditório do contribuinte. Confira-se:

¹²⁰ Vale registrar que, atualmente, a discussão a respeito da aludida MP é objeto de contestação no âmbito do STF através da ADI 7.587/DF, ajuizada pelo Partido Novo e ainda pendente de julgamento. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6826100> (Acesso em 08.01.2024).

Instrução Normativa SRF 210, de 30 de setembro de 2002

“Art. 37. É vedada a restituição, o ressarcimento e a compensação de crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da decisão em que for reconhecido o direito creditório do sujeito passivo.”

Instrução Normativa SRF 460, de 17 de outubro de 2004

“Art. 50. São vedados o ressarcimento, a restituição e a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da decisão que reconhecer o direito creditório.”

Instrução Normativa SRF 600, de 28 de dezembro de 2005

“Art. 50. São vedados o ressarcimento, a restituição e a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da decisão que reconhecer o direito creditório.”

Instrução Normativa RFB 900, de 30 de dezembro de 2008

“Art. 70. São vedados o ressarcimento, a restituição e a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da decisão que reconhecer o direito creditório.”

Instrução Normativa RFB 1.300, de 20 de novembro de 2012

“Art. 81. É vedada a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.”

Instrução Normativa RFB 1.717, de 17 de julho de 2017

“Art. 99. É vedada a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.”

Atualmente, no campo infralegal, vedação semelhante encontra-se capitulada na Instrução Normativa RFB 2.055/21, com a seguinte redação:

“Art. 101. É vedada a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.”

É importante consignar que o legislador complementar, ao editar o artigo 170-A do CTN, valeu-se da expressão “*objeto de contestação judicial*”. Porém, seu uso foi feito no sentido amplo, de modo que não se pode cogitar que o legislador estaria a tratar da tradicional peça de contestação prevista na legislação processual civil, prevista entre os dispositivos 335 e 342 do CPC/15.

Há, portanto, uma impropriedade técnica no uso da expressão, sendo que, como demonstrado, o próprio fisco federal, ao regulamentar o processo administrativo de compensação, a substituiu por “objeto de discussão judicial”, por ser tecnicamente o vocábulo mais apropriado ao contexto do artigo 170-A do CTN.

Por outro lado, a expressão “*trânsito em julgado da respectiva decisão judicial*”, contida no dispositivo legal supracitado, refere-se ao trânsito em julgado da decisão de mérito que forma a coisa julgada material¹²¹, sendo definitiva, imutável e indiscutível, não mais cabendo a interposição de recurso, exatamente como preconiza o artigo 502 do CPC/15.

Feitas essas necessárias digressões, volta-se à análise do objetivo precípuo deste trabalho, qual seja: o artigo 170-A do CTN.

Tal dispositivo foi introduzido no ordenamento jurídico pátrio através da Lei Complementar 104/01 e, como se depreende da Exposição de Motivos do Projeto que lhe deu origem (i.e. Projeto de Lei Complementar 77/99), tinha o intuito de garantir que a compensação somente fosse promovida quando o direito atingisse o devido grau de liquidez e certeza, como se observa do excerto abaixo:

“Excelentíssimo Senhor Presidente da República
Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência o anexo Projeto de Lei Complementar, que 'altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)'. [...]
10. O art. 170-A, proposto, veda a compensação de tributo objeto de contestação judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, de sorte que tal procedimento somente seja admitido quando o direito tornar-se líquido e certo.”¹²²

Da simples leitura, nota-se a intenção era conferir maior segurança jurídica e garantir a isonomia, impedindo-se, assim, que determinados contribuintes se

¹²¹ Nas palavras do jurista Fredie Didier Junior, “para que haja a coisa julgada é preciso que contra a decisão não caiba mais recurso, qualquer recurso, ordinário ou extraordinário.” (DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. 10ª Ed. Salvador: JusPodivm, 2015, p. 515)

¹²² Informação extraída da Exposição de Motivos nº 820/MF, constante da Mensagem nº 1459/1999, que acompanhou o Projeto de Lei Complementar nº 77/1999. Disponível em: <https://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD16OUT1999.pdf#page=47> (Acesso em 10.01.2024)

beneficiassem de decisões temporárias favoráveis em detrimento de outros que, por ausência de consonância jurisprudencial, não tiveram a mesma sorte.

A motivação para tal entendimento estaria fundada na provisoriedade de tais decisões judiciais, as quais permitiam a compensação com base apenas na verossimilhança do direito alegado pelo contribuinte e no risco de prejuízo oriundo da demora no julgamento definitivo da ação.

Assim, diante da possibilidade de reforma, a qualquer momento, dessas decisões judiciais anteriores ao trânsito em julgado, entendeu o legislador que seria imprudente permitir o exercício antecipado das pretensões compensatórias por parte do contribuinte, na medida em que isso causaria descontrole por parte das autoridades fiscais responsáveis pelo acompanhamento e conferência desses atos de quitação de tributos.

Cumprе enfatizar que tal assertiva consta no dossiê eletrônico anexo ao aludido PLP 77/99, por meio do qual a Comissão de Finanças e Tributação ("CFT") trouxe a seguinte ponderação:

"8. Na Seção IV, que trata das demais modalidades de extinção do crédito tributário, o Projeto acresce o art. 170-A, pelo qual, "é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial." (NR)

O dispositivo deve ser aprovado, a fim de se evitar situações em que o contribuinte, beneficiado por decisão liminar ou de primeira instância, se autocompensa de débitos e créditos tributários ainda pendentes de decisão judicial definitiva." ¹²³

Com efeito, a inserção do dispositivo era importante para a segurança do erário, tendo em vista que qualquer decisão judicial, ainda que absolutamente inovadora, poderia aparelhar uma compensação de valores vultosos que poderiam ser irrecuperáveis para a Administração Pública, em caso de reforma da decisão.

¹²³ Informação extraída do Parecer apresentado pela Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados ao Projeto de Lei Complementar nº 77/1999. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0infn3kb3ain01ozhd2qxve5jv5713479.node0?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999, p. 149 (Acesso em 10.01.2024).

Isso porque, quando (e se) revogadas essas decisões, havia o risco de inexistência de patrimônio do contribuinte para a “devolução” dos valores compensados, bem como a possibilidade de o contribuinte já ter realizado os procedimentos de compensação tributária.

Tal situação, à época, provocou incontestáveis danos aos entes políticos, pois, além de não receberem o tributo no tempo devido, se viam obrigados a iniciar os procedimentos de cobrança, com a inscrição em dívida ativa e todos os efeitos daí decorrentes.

Destaca-se abaixo a ponderação feita por Kiyoshi Harada e Marcelo Kiyoshi Harada a respeito do cenário anterior à criação do artigo 170-A e sua respectiva inclusão no *Codex Tributário*:

“Era frequente o ajuizamento da ação de natureza cautelar solicitando concessão liminar ao pedido de compensação do crédito tributário com o indébito tributário, sem que o requerente estivesse munido de título judicial definitivo assecuratório do direito à repetição do indébito.”¹²⁴

Outro objetivo almejado pelo legislador foi o de proteger a arrecadação tributária, em uma época em que o contribuinte realizava compensações com fundamentado em decisões liminares, reduzindo ou anulando o recolhimento de tributos até o esgotamento de seus créditos.

A esse respeito, em que pese ter sido recentemente cancelada – o que será abordado com mais detalhes adiante –, faz-se mister destacar o teor da Súmula 212 do STJ¹²⁵, anterior à edição do artigo 170-A do CTN, a qual corrobora com o entendimento de que não poderá ser deferida a compensação por meio de medida judicial provisória.

¹²⁴ HARADA, Kiyoshi; HARADA, Marcelo Kiyoshi. **Código tributário nacional comentado**. São Paulo: Rideel, 2012, p. 391.

¹²⁵ Súmula 212/STJ: "A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória."

Em contraponto, aqui cabe acentuar que o artigo supracitado não impede a concessão de liminar autorizando a realização de compensação, mas tão somente a realização de compensação cujo crédito se funde em decisão ainda não transitada em julgado.

Partilhando desse posicionamento, Hugo de Brito Machado¹²⁶ traz a seguinte ressalva:

“Há, é certo, decisões judiciais afirmando que em face do art. 170-A, introduzido no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104, de 10.1.2001, não se admite medida liminar autorizando a compensação como forma de extinção do crédito tributário. Tais decisões, todavia, não nos parecem acertadas. O art. 170-A veda a compensação que o contribuinte eventualmente pretenda fazer apenas porque, considerando que pagou tributo indevido, ingresse em juízo para obter decisão confirmatória de seu entendimento – vale dizer, decisão considerando que efetivamente ocorreu um pagamento indevido. Não veda o deferimento de medida liminar autorizando a compensação. [...] Este entendimento, todavia, por razões óbvias, não é aceito pelas autoridades fazendárias, que geralmente só se preocupam com a arrecadação.”

Merece destaque, ainda, o fato de que, quando da confecção da LC 104/01, as ferramentas tecnológicas à disposição da RFB eram menos sofisticadas e precisas, de modo que, à época, a possibilidade de compensação somente após o trânsito em julgado podia ser compreendida como um “mal necessário”. Uma imposição indispensável para se garantir ao fisco o mínimo de segurança e previsibilidade nas operações compensatórias que estariam sob sua fiscalização.

Em reforço, em 2001, eram poucos os mecanismos previstos na legislação constitucional/processual que conferiam às partes litigantes a devida segurança e certeza de que contribuintes em situações iguais teriam um mesmo provimento jurisdicional em qualquer instância.

Pois bem, como exposto, pode-se extrair dois propósitos macros do legislador ao incorporar o artigo 170-A no CTN, a saber: **(i)** impedir a compensação de créditos com fundamento em decisão judicial provisória, carente de certeza; e **(ii)** aumentar, ainda que de forma indireta, a arrecadação tributária.

¹²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 42ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2022, p. 220.

O panorama acima exposto criou um cenário de abuso nas compensações tributárias pelos contribuintes, já que as decisões provisórias não asseguram a desejada liquidez e certeza do direito pleiteado.

Contudo, registra-se que, durante a tramitação do PLP 77/99, o Plenário da Câmara dos Deputados propôs a supressão do artigo 170-A, sob a seguinte justificativa:¹²⁷:

“O artigo 170-A é anti-isonômico. Um contribuinte que tenha pago (sic) um tributo que entenda indevido – pressuposto lógico da compensação – poderá fazer a compensação. Seu vizinho, que resolva ingressar em juízo para doravante deixar de pagar esse mesmo tributo e ver reconhecida a injuridicidade da cobrança, do mesmíssimo tributo, não poderá fazer a compensação. O discrimen, ‘questionar em juízo’, é desarrazoado para servir de limitação de direitos.”

Essa discrepância entre a situação dos contribuintes, foi observada por André Mendes Moreira no seguinte sentido:

“De todo modo, resta claro que, entendendo o contribuinte que efetivamente possui crédito oponível à Receita Federal, a ele é facultado compensar diretamente o suposto indébito - fazendo apenas a exigida “Declaração de Compensação” - sem necessidade de qualquer recurso ao Judiciário. Contudo, se o contribuinte ingressar previamente em juízo, não lhe será permitido compensar qualquer valor antes do trânsito em julgado da decisão que lhe for favorável, a teor do art. 170-A do Código Tributário Nacional.”¹²⁸

A proposta supressiva mencionada anteriormente, todavia, não foi aprovada pela Comissão de Finanças e Tributação, pois, a seu ver, o “*dispositivo deve ser aprovado, a fim de se evitar situações em que o contribuinte, beneficiado por decisão liminar ou de primeira instância, se autocompensa de débitos e créditos tributários ainda pendentes de decisão judicial definitiva*”.

¹²⁷ Informação extraída da Emenda de Plenário nº 14. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0infn3kb3ain01ozhd2qxve5jv5713479.node0?codteor=1233038&filename=Dossie+-PLP+77/1999, p. 42 (Acesso em 15.01.2024).

¹²⁸ MOREIRA, André Mendes. **Da compensação de tributos administrados pela Receita Federal - evolução legislativa e modalidades**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 95. São Paulo: Dialética, 2003, p. 17. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2020/08/63-da-compensacao-de-tributos-administrados-pela-receita-federal-evolucao-legislativa-e-modalidades.pdf> (Acesso em 15.01.2024)

Cabe pontuar que, em 2010, a Primeira Seção do STJ, ao julgar o REsp 1.167.039/DF¹²⁹, sob a dinâmica dos recursos repetitivos (Tema 346), assentou que a vedação prevista no artigo 170-A do CTN é aplicada, inclusive, nas hipóteses de tributo que já tenha sido declarado inconstitucional pelo STF. Veja-se:

“TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 170-A DO CTN. REQUISITO DO TRÂNSITO EM JULGADO. APLICABILIDADE A HIPÓTESES DE INCONSTITUCIONALIDADE DO TRIBUTO RECOLHIDO. 1. Nos termos do art. 170-A do CTN, "é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial", vedação que se aplica inclusive às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido. 2. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.”

Da leitura do voto do saudoso Ministro Teori Albino Zavascki, ao analisar a incidência do dispositivo ao caso concreto, o relator limitou-se a interpretá-lo em sua literalidade, sem enfrentar detalhadamente os argumentos contra a sua aplicação. Veja-se:

“Ora, essa norma não traz qualquer alusão, nem faz qualquer restrição relacionada com a origem ou com a causa do indébito tributário cujo valor é submetido ao regime de compensação. Nem de seu texto expresso, nem de seu sentido implícito é possível extrair a conclusão a que chegou o acórdão recorrido, de que estaria fora de seu comando normativo a compensação de tributos considerados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal. [...] Afirma-se, em suma, que, em se tratando de pretensão à compensação de crédito contra a Fazenda objeto de controvérsia judicial, o requisito trazido pelo art. 170-A do CTN (trânsito em julgado da sentença que afirma a existência do crédito em favor do contribuinte) aplica-se também a indébitos tributários decorrentes de vício de inconstitucionalidade.”

Assim como para a Corte Superior, Leandro Paulsen¹³⁰ é correligionário da mesma tese de compensação somente após o trânsito em julgado, advertindo que, na hipótese de o crédito invocado pelo contribuinte tiver como fundamento a inconstitucionalidade de lei instituidora do tributo ou a ilegalidade dos atos normativos com suporte nos quais tenha sido exigido, a compensação sempre dependerá de prévio reconhecimento pelo Judiciário.

¹²⁹ STJ, REsp n. 1.167.039/DF, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 25/08/2010, DJe de 02/09/2010.

¹³⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 292.

Vale destacar que o STJ, ao julgar o REsp 1.164.452/MG¹³¹, também sob o rito dos recursos repetitivos (Tema 345), definiu que a vedação trazida pelo artigo 170-A do CTN não se aplica às ações judiciais propostas em data anterior à vigência deste dispositivo, como se observa da ementa abaixo colacionada:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI APLICÁVEL. VEDAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN. INAPLICABILIDADE A DEMANDA ANTERIOR À LC 104/2001. [...] 2. Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização "antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial", conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001. Precedentes. 3. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.”

Sem prejuízo, cumpre registrar que parte da doutrina é enfática no sentido de que o aludido dispositivo afronta diversos preceitos constitucionais.

Com efeito, destacam-se os comentários tecidos por James Marins a respeito da vedação contida no artigo 170-A do CTN, que, a seu ver, fere o princípio da universalização da jurisdição e do próprio Poder Judiciário:

“[...] transparece seu propósito de empecer aos contribuintes o acesso à justiça, criando dificuldades artificiais com o ilegítimo e imoral escopo de penalizar o cidadão que promove medidas judiciais contra o Estado; ofende o Poder Judiciário na exata medida em que deliberadamente torna a tutela jurisdicional fator de restrição jurídica onerosa para o cidadão jurisdicionado (princípio da garantia jurisdicional).”¹³²

Por sua vez, José Eduardo Soares de Melo¹³³ entende que há nítida afronta ao princípio da inafastabilidade da prestação jurisdicional, preceituado no artigo 5º, inciso XXXV, da CF/88, ao impor ônus aos contribuintes que optassem por discutir judicialmente os valores que entendessem indevidamente pagos.

¹³¹ STJ, REsp n. 1.164.452/MG, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 25/08/2010, DJe de 02/09/2010.

¹³² MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**: Atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73. 8ª Ed. São Paulo: Dialética, 2015, p. 793.

¹³³ MELO, José Eduardo Soares de. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Marcelo Magalhães Peixoto, Rodrigo Santos Masset Lacombe, coordenadores. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 1.260/1.262.

Nas palavras de Eduardo Domingos Bottallo¹³⁴, o dispositivo do *Codex Tributário* também contraria o princípio da independência e harmonia dos Poderes, consignado no artigo 2º da CF/88, ao tirar do Poder Judiciário a prerrogativa de decidir sobre a concessão de liminar nos casos relativos à compensação tributária.

Não se desconhece que o artigo 170-A foi inserido no direito positivo para evitar que decisões liminares de natureza antecipatória ou sentenças autorizassem a compensação tributária com fundamento em posicionamentos frágeis sobre a não incidência tributária, passíveis de alterações em grau de recurso.

Por essa razão, era plenamente compreensível que a certeza e a liquidez das decisões judiciais somente se verificavam com o trânsito em julgado – i.e., com o esgotamento de todas as possibilidades de recurso/análise da matéria – quando o seu conteúdo já não poderia mais ser alterado.

Esse cenário, não obstante, sofreu alterações substanciais nos anos subsequentes, sendo que, nos 23 (vinte e três) anos que separam esses momentos, o ordenamento jurídico vigente à época da edição da LC 104/01 em nada se assemelha ao ordenamento atual, em especial com o advento do CPC/15 e o recrudescimento de decisões judiciais dotadas de efeito vinculante.

Nessa senda, que opõe a efetividade judiciária na proteção do particular e a pretensão de desembolso do Estado somente mediante decisão irreformável, vislumbra-se um “caminho intermediário”, o qual **(i)** não permitiria decisões judiciais para a compensação com fundamento em teses de resultado jurisprudencial imprevisível, mas que, por outro lado, **(ii)** não garantiria ao Estado a possibilidade de manutenção do recolhimento indevido em seus cofres por tanto tempo injustificado.

Com vistas alcançar esse caminho, passar-se-á a análise das principais razões que justificam a necessidade de se redefinir o conteúdo normativo do artigo 170-A do CTN.

¹³⁴ BOTTALLO, Eduardo Domingos. **A compensação tributária e o artigo 170-A do CTN**. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 5 vol. São Paulo: Dialética, 2001, p. 61/69.

4. UMA NOVA PERSPECTIVA AO ARTIGO 170-A DO CTN

4.1 A importância da sistemática de precedentes e do método interpretativo

Conforme explanado no capítulo anterior, a introdução do artigo 170-A no *Codex Tributário* se deu em um cenário de insegurança jurídica, marcado pela banalização de decisões liminares, em matéria tributária existente à época, que permitiam a compensação com autorização judicial precária, ou seja, antes do trânsito em julgado da decisão.

Assim, naquele dado período, sua inclusão no ordenamento jurídico foi imprescindível para coibir abusos de contribuintes que pretendiam se valer dos procedimentos de compensação com fundamento em medidas judiciais precárias (decisões provisórias).

Em síntese, a partir da análise da Exposição de Motivos do Projeto de Lei Complementar 77/99 – que deu origem à LC 104/01 –, constata-se os seguintes propósitos do legislador ao incorporar o artigo 170-A no CTN: **(i)** impedir a compensação de créditos com fundamento em decisão judicial provisória, carente de certeza; e **(ii)** aumentar, ainda que de forma indireta, a arrecadação tributária.

Ocorre que o contexto fático-jurídico da introdução do referido dispositivo destoa (e muito) do ordenamento atual, notadamente com o advento do CPC/15, que instituiu um sistema de precedentes de observância obrigatória.

Assim, uma interpretação sistemática do ordenamento jurídico vigente leva, inevitavelmente, à conclusão de que o legislador teve a preocupação em garantir aos jurisdicionados maior estabilidade, segurança jurídica, isonomia e celeridade, além de uma nítida melhora na qualidade da prestação jurisdicional.

Cumprе enfatizar que, em hipótese alguma, almejou-se no presente trabalho avaliar uma espécie de “salvo-conduto” aos contribuintes, sem quaisquer restrições quanto ao seu direito à compensação tributária.

Até mesmo porque o comando normativo do artigo 170-A no CTN continua sendo de extrema relevância, pois, ao vedar a compensação de tributo objeto de controvérsia judicial antes do trânsito em julgado, faz com que o procedimento seja admitido apenas quando o direito material se tornar certo.

Por outro lado, nos dias de hoje, a interpretação literal desse artigo não se mostra mais suficiente para construir o seu sentido normativo.

Como abordado, em detalhes, no Capítulo 2 deste trabalho, a norma é o resultado do processo interpretativo, por meio do qual se busca atribuir sentido aos textos legais, envolvendo atividades decisórias e criativas regidas por critérios e diretrizes que devem ser justificados.

O método interpretativo, assim, pressupõe a valoração de diferentes significados, sendo necessário que haja, no mínimo, coerência argumentativa, sob pena de se tornar arbitrária.

Nessa perspectiva, verifica-se que a literalidade do dispositivo legal é o ponto de partida para o processo interpretativo. Ao atribuir sentido aos textos legais, o intérprete deve considerar a coerência e a integridade do ordenamento jurídico, privilegiando a solução mais harmônica e congruente.

Não há dúvidas de que o contexto em que editado o dispositivo legal, embora não decisivo, é relevante para a construção do sentido normativo, podendo o intérprete, por sua vez, recorrer a diversos argumentos (sejam históricos ou sistemáticos, por exemplo), para propor a solução jurídica mais adequada a determinada situação fática em exame.

Em determinadas situações, mesmo diante da literalidade de um dispositivo legal, é possível reconhecer exceções implícitas no enunciado normativo, sobretudo nas hipóteses em que a aplicação do comando legal contrariar a intenção perseguida pelo legislador ou outros valores jurídicos relevantes.

Através da interpretação puramente literal do artigo 170-A do CTN, seria possível conjecturar que, em todas e quaisquer circunstâncias, esse dispositivo veda a concessão de tutela provisória que permita ao contribuinte compensar tributo antes do trânsito em julgado.

Todavia, a própria literalidade do dispositivo sugere uma litigiosidade em torno do direito creditório, na medida que se vale da expressão “*objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo*”¹³⁵.

Ou seja, sob uma perspectiva estritamente literal, o legislador pretendeu impedir compensações fundadas em decisões precárias que poderiam ser objeto de revisão, constatação que ficou evidenciada a partir da reconstrução histórica do dispositivo legal e do contexto social em que editado.

Evidentemente, em 2001 ((i.e. 23 anos atrás) não se podia cogitar que o legislador complementar poderia “prever o futuro” e as mudanças que ocorreriam na ordem jurídica, em especial com a criação um rígido sistema de precedentes que vinculava todos os graus de jurisdição, ocasionando dispersão jurisprudencial.

Contudo, após a edição da norma proibitiva à compensação, a legislação processual sofreu profundas modificações, passando a incorporar um regime de observância aos precedentes que se solidificou com o CPC/2015.

Consonante exposto no Capítulo 1, o ordenamento jurídico atual traz a ideia de que a certeza jurídica de uma decisão não decorre propriamente de seu trânsito em julgado, mas sim do seu nível de vinculação com o posicionamento firmado pelos Tribunais Superiores, sob a sistemática de julgamento de recursos representativos de controvérsia.

A partir desse entendimento, portanto, a matéria em discussão deixa de ser controvertida, devendo o entendimento ser aplicado a casos substancialmente análogos. Em outras palavras, fica pacificado o mérito da discussão.

¹³⁵ “Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.”

Ora, considerando que o artigo 170-A do CTN tem por objetivo vedar a compensação ante a ausência de certeza jurídica sobre a legalidade do direito creditório, verifica-se que essa situação resta suplantada quando a decisão, que reconheceu o crédito em favor do contribuinte, fundar-se em precedente vinculante emanado pelos Tribunais Superiores.

Na mesma linha, preleciona a Ministra Regina Helena Costa¹³⁶:

“Pensamos que a inteligência do dispositivo é prestigiar o atributo da certeza do crédito do contribuinte, objeto de impugnação judicial, de modo a qualificá-lo para efeito de compensação. [...] Sustentamos, porém - antes mesmo da introdução dos institutos da repercussão geral e dos recursos repetitivos em nosso ordenamento jurídico -, que tal norma não se aplicaria às hipóteses em que o crédito do contribuinte resultasse do reconhecimento da inconstitucionalidade da exigência fiscal pelo STF, quer em ação direta, quer em sede de recurso extraordinário. Isto porque, nesse caso, a almejada certeza do crédito está estampada no pronunciamento da mais alta Corte do País, sendo desnecessária a obtenção de coisa julgada em ação individual”

Além do sistema de precedentes judiciais, com o intuito de dar maior efetividade ao processo, o CPC/15 inovou ao prever, entre as modalidades de Tutela Provisória (artigo 294 e seguintes), a Tutela de Evidência, cujos requisitos para concessão estão previstos no artigo 311, que assim dispõe:

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

¹³⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 295.

O que se pretende com a tutela de evidência é uma racionalização econômica do sistema existente, com plena valorização da rápida e eficaz prestação jurisdicional, evitando o prolongamento desnecessário da demanda.

Alusivamente a esse instituto, Cassio Scarpinella Bueno¹³⁷ assevera:

“A evidência que nomina a técnica não merece ser interpretada literalmente mas, de forma mais genérica, no sentido de que o requerente da medida tem direito mais provável que o do seu adversário assim entendidas as afirmações de direito e de fato que, por portarem maior juridicidade, recomendarem proteção jurisdicional. Em suma, a expressão merece ser compreendida no sentido de que, à luz dos elementos apresentados, tudo indica que o requerente da medida é o merecedor da tutela jurisdicional.”

A principal inovação da Tutela de Evidência é que sua concessão independe “*da demonstração de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo*”, bastando apenas a presença de alguns dos requisitos elencados nos incisos I a IV.

Em linha com o quanto demonstrado ao longo deste trabalho, destaca-se a hipótese prevista no inciso II, que diz respeito à concessão da Tutela de Evidência quando “*as alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documentalmente e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos*”, formado nos termos do artigo 927 do CPC/15.

Desse modo, a existência de precedentes julgados sob o rito dos repetitivos (ou sumulados) terá enorme influência na concessão do provimento de urgência, na medida em que, uma vez pacificada a matéria pelos Tribunais Superiores e, uma vez que o autor da lide comprove enquadrar-se na mesma situação do precedente, deverá ser aplicado o entendimento firmado ao caso concreto.

Nessa senda, após o devido cotejamento entre o acórdão paradigma favorável ao contribuinte e o caso concreto, conclui-se que não há controvérsias quanto ao direito creditório pleiteado no caso concreto, sendo que o trânsito em julgado do precedente judicial seria suficiente para superar a necessidade do trânsito em julgado do caso individual e, assim, permitir a compensação imediata.

¹³⁷ BUENO, Cássio Scarpinella. **Manual de direito processual civil**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 238.

É nítido que essa quadro fático, em que o contribuinte obtém uma tutela provisória que apenas aplica um precedente de observância obrigatória, se diferencia de situações normais em que a tutela provisória concedida está fundada em interpretação ainda controvertida a respeito da legalidade do direito creditório.

Face ao exposto, após a fixação de um precedente sob a sistemática de julgamento de recursos representativos de controvérsia, os Tribunais Superiores eliminam as possíveis controvérsias interpretativas que fundamentam o direito creditório do contribuinte.

Como uma das funções do intérprete é reconstruir o significado do enunciado normativo para o momento em que a norma será aplicada ao caso concreto, mostra-se plenamente crível redefinir a aplicação do artigo 170-A do CTN diante da sistemática dos precedentes e sua aplicação no regime de tutela do CPC/15.

4.2 Dos princípios constitucionais norteadores

Através de sua aplicação irrestrita, um dos princípios constitucionais que o artigo 170-A do CTN afronta é o da isonomia, o qual está preceituado no *caput* do artigo 5º¹³⁸, bem como no artigo, 150, inciso II¹³⁹, da CF/88.

Para o que interessa, referida garantia constitucional deve ser analisada à luz de dois cenários distintos.

O primeiro seria aquele em que o contribuinte, diante de norma jurídica eivada de possível ilegalidade/inconstitucionalidade quanto à incidência tributária, socorre ao Poder Judiciário e, tendo sido vitorioso na demanda, pleiteia a repetição do indébito tributário, via compensação.

¹³⁸ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]”

¹³⁹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

Já o segundo corresponde aos demais contribuintes que permaneceram inertes e aguardaram o desfecho da questão jurídica levada à juízo por outrem e decidida pelos Tribunais Superiores, em sede recurso repetitivo/repercussão geral.

Sendo certo que o pressuposto fático do artigo 170-A do CTN são compensações cujo tributo seja “*objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo*”, o contribuinte do primeiro cenário, deverá aguardar, necessariamente, até o trânsito em julgado de seu caso individual para prosseguir com a compensação.

Por outro lado, o contribuinte que simplesmente aguardou a manifestação definitiva do Poder Judiciário poderá adotar, de forma imediata, as providências necessárias para repetição do seu indébito, via declaração de compensação, nos termos do artigo 74 da Lei 9.430/96, não sendo necessário sequer ingressar com a medida judicial individual para reconhecer seu direito.

Como se nota, os únicos contribuintes que não estarão autorizados a exercer o direito compensatório de indébito incontroverso são aqueles que, por uma postura conservadora, ingressaram com ações individuais próprias, as quais, porém, não chegaram ao seu encerramento processual, seja por qual motivo for.

Acerca dessa desigualdade jurídica ente o contribuinte-litigante e o contribuinte não litigante, esclarece James Marins¹⁴⁰:

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

Esse cenário, além de não ser razoável, conspira contra a isonomia, pois acaba prestigiando o contribuinte que permaneceu inerte em detrimento daquele que pleiteou, judicialmente, seu direito à compensação tributária.

¹⁴⁰ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**: Atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73. 8ª Ed. São Paulo: Dialética, 2015, p. 373/374.

Ainda que o sistema judiciário atual adira às manifestações dos Tribunais Superiores, dotadas de efeito vinculante, a suspensão da eficácia da decisão imposta pelo artigo 170-A do CTN insere os contribuintes a uma injustificada situação de desigualdade, especialmente considerando que ficam à mercê da celeridade da tramitação do seu processo.

Em linha com o quanto demonstrado acima, destaca-se que a aplicação irrestrita do referido dispositivo do *Codex Tributário* também não está em consonância com a garantia fundamental à "duração razoável do processo".

Diante da realidade consubstanciada na morosidade do Poder Judiciário na prestação jurisdicional (muitas vezes, injustificada), sobreveio a EC 45/04 que, dentre outros, incluiu o inciso LXXVIII ao artigo 5º da CF/88, para proclamar que *"a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação"*.

Ao versar sobre o assunto, Cassio Scarpinella Bueno¹⁴¹ advertiu:

"Não há, de qualquer sorte, como querer compreender o inciso LXXVIII do art. 5º da CF como sinônimo de celeridade. O que deve ser relevado nele, a despeito do texto constitucional, é verificar como "economizar" a atividade jurisdicional no sentido da redução desta atividade, redução do número de atos processuais, quiçá, até, da propositura de outras demandas, resolvendo-se o maior número de conflitos de interesses de uma só vez."

Em complemento, reforça Humberto Theodoro Júnior¹⁴² que o não se pode tolerar é a *"procrastinação injustificável decorrente da pouca ou total ineficiência dos serviços judiciários, de modo que a garantia de duração razoável se traduz na marcha do processo sem delongas inexplicáveis e intoleráveis"*.

¹⁴¹ BUENO, Cássio Scarpinella. **Manual de direito processual civil**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 50.

¹⁴² JUNIOR, Humberto Theodoro. **Curso de Direito Processual Civil – Volume I**. 56ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 113.

Importante destacar, ainda, que o princípio da "duração razoável do processo" foi ratificado nos artigos 4^o¹⁴³ e 139, incisos II e III¹⁴⁴, do CPC/15.

Diversas podem ser as causas apontadas para a morosidade judiciária, sendo uma delas especificamente ligada ao artigo 170-A do CTN, na medida em que promove a manutenção dos processos ao condicionar a eficácia da decisão judicial ao seu respectivo trânsito em julgado.

Sendo o objetivo principal incentivar que a atividade jurisdicional e os métodos empregados por ela sejam racionalizados, otimizados e mais eficientes, não são necessários grandes esforços para concluir pela importância do sistema de precedentes vinculantes em prestígio à garantia da duração razoável do processo.

Como demonstrado no Capítulo 1 deste trabalho, o CPC/15 foi responsável por instituir mecanismos de formação de provimentos vinculantes, os quais, inevitavelmente, corroboram com a celeridade na tramitação de processos.

No que se refere, especificamente, às manifestações dos Tribunais Superiores, repisa-se que o artigo 927, inciso III, da novel legislação, determinou que o julgamento de recursos representativos de controvérsia deveria ser observado em todos os graus de jurisdição, independentemente do resultado.

Exatamente nessas hipóteses é que, em havendo identidade fático-jurídica entre o acórdão paradigma favorável ao contribuinte e o caso concreto, mostra-se necessário afastar a aplicação irrestrita do artigo 170-A do CTN, em prestígio à garantia da razoável duração do processo.

Em outras palavras, o trânsito em julgado do paradigma deve ser suficiente para suprir a condição do trânsito em julgado do caso individual.

¹⁴³ “Art. 4º As partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa.”

¹⁴⁴ “Art. 139. O juiz dirigirá o processo conforme as disposições deste Código, incumbindo-lhe: [...] II - velar pela duração razoável do processo; III - prevenir ou reprimir qualquer ato contrário à dignidade da justiça e indeferir postulações meramente protelatórias;”

O último princípio constitucional que o artigo 170-A do *Codex Tributário* afronta é o da segurança jurídica, o qual é reconhecido como o atributo de certeza sobre os efeitos jurídicos de fatos já ocorridos ou atos já praticados, assim como a previsibilidade sobre os efeitos jurídicos de fatos ou atos futuros.

Isso se deve principalmente pela criação de sistema de precedentes judiciais de observância obrigatória, constringendo as instâncias inferiores a aplicarem os entendimentos já manifestados pelos Tribunais Superiores, notadamente através das decisões proferidas sob o regime dos recursos representativos da controvérsia.

Ao introduzir um rígido sistema de precedentes, o CPC/15 prestigiou a segurança jurídica, permitindo que os jurisdicionados, mesmo no curso da ação, possam antever as possíveis soluções a serem dadas à controvérsia jurídica.

Nessa medida, assim como o respeito aos precedentes e a obrigatoriedade de observar as orientações já firmadas pelos Tribunais Superiores aumenta a previsibilidade do direito e antecipa as soluções que serão dadas pelos órgãos judiciais e a Administração Pública, há um endurecimento da segurança jurídica, fazendo com que as partes litigantes consigam prognosticar a norma que será aplicada ao caso concreto e, conseqüentemente, qual será o resultado da demanda.

Desse modo, se o artigo 170-A do CTN tem por finalidade vedar a compensação quando houver controvérsias interpretativas sobre a legalidade do direito creditório, isso não ocorre quando o contribuinte obtém um provimento jurisdicional que aplica um precedente de observância obrigatória emanado pelos Tribunais Superiores.

Sob o ponto de vista prático, em respeito ao princípio da segurança jurídica, sequer haveria a necessidade de ajuizamento de medida judicial individual quando já houver julgamento, sob a sistemática de recursos representativos de controvérsia, declarando o indébito tributário. Isso porque, como demonstrado, o aproveitamento de tributo não decorreria de controvérsia judicial iniciada pelo contribuinte.

Nesse aspecto, cumpre trazer à baila as ponderações feitas por Paulo Cesar Conrado¹⁴⁵, inclusive levando em consideração o artigo 19 da Lei 10.522/02 – que trata das hipóteses de dispensa de contestar e recorrer por parte da PGFN:

“Primeiro de tudo, devemos considerar, até mesmo como homenagem aos valores subjacentes ao art. 19 da Lei n. 10.522/2002, que, havendo precedente vinculante caracterizador de um dado pagamento como indébito, não seria o caso sequer de judicializar o assunto. Reputando-se suficiente, para delimitação da “certeza” do indébito, o precedente vinculativo, estaria autorizado o contribuinte, destarte, a apresentar, de forma “direta”, a competente declaração de compensação, oportunizando-se à Administração, na sequência, a certificação, por um lado, do efetivo enquadramento do “caso presente” ao “caso precedente” e, por outro, da liquidez (correção dos valores).

Tal solução, além de pragmaticamente mais fluída, é a que permitiria a acomodação, numa só experiência, das lógicas subjacentes (i) ao sistema de precedentes vinculantes do novo Código e (ii) ao regime de recuperação de indébito por compensação – esse último caracterizado, lembre-se, pela atribuição, em favor do contribuinte, de um protagonismo que lhe assegura o oferecimento de declaração liberatória das duas “contas” confrontadas (crédito e indébito tributários).”

Tal entendimento, além de valorizar o sistema de precedentes implementado pelo CPC/15, corrobora diretamente com o núcleo da tese proposta neste trabalho, isto é, de redefinir a aplicação irrestrita do conteúdo normativo do artigo 170-A do CTN em tutelas jurisdicionais sobre as quais já haja entendimento consolidado pelos Tribunais Superiores, em favor da pretensão formulada pelo contribuinte.

Em reforço à necessidade de alinhamento às garantias constitucionais, abordar-se-á adiante os reflexos decorrentes do julgamento da ADI 4.296/DF, na qual se discutia a (in)constitucionalidade de dispositivos da Lei 12.016/09, conhecida como “Lei do Mandado de Segurança”.

4.3 Dos reflexos oriundos do julgamento da ADI 4.296/DF

A Lei 12.016/09, que disciplina o mandado de segurança individual e coletivo, teve vários dispositivos questionados pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil por meio do ajuizamento da ADI 4.296/DF, em 14/09/2009.

¹⁴⁵ CONRADO. Paulo Cesar. **O Novo Código de Processo Civil e a Compensação Tributária.** In Parahyba Judiciária, v.10, n.10, 2016, p. 533.

Para o que é relevante, a análise será restrita ao artigo 7º, § 2º, o qual dispõe, além de outros objetos da lide judicial, que “*não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários*”.

Especialmente ao que se refere ao dispositivo supra, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, em sua petição inicial¹⁴⁶, asseverou o seguinte:

“O legislador, contudo, estabeleceu restrição desarrazoada e inconciliável com o remédio constitucional, cuja consequência prática mitiga a possibilidade de concessão de liminar e retira do ‘mandamus’ a máxima eficácia, incorrendo, pois, em manifesta vulneração aos artigos 2º, por ingerir na esfera do Poder Judiciário e quebrar o Princípio da Separação dos Poderes, bem como por ofender a própria garantia fundamental do mandado de segurança e do acesso à jurisdição, na forma dos incisos XXXV e LXIX do artigo 5º, da Carta Maior. Imperioso, portanto, o reconhecimento da inconstitucionalidade do § 2º, do art. 7º, primeira parte, da Lei nº 12.016/09, posto que amesquinhou a possibilidade de concessão de liminar e desconsiderou vasta e sedimentada jurisprudência a respeito do cabimento da segurança para fins de declaração do direito à compensação, daí a necessidade de suspender a eficácia do dispositivo.”

Após mais de uma década de tramitação, no dia 09.06.2021, o Tribunal Pleno do STF julgou a ADI 4.296/DF¹⁴⁷, ocasião em que, por maioria dos votos, concluiu pela inconstitucionalidade de dois dispositivos da “Lei do Mandado de Segurança”, dentre eles, o artigo 7º, § 2º.

Antes de destrinchar as conclusões exaradas pelos ministros no julgamento, enfatiza-se que o aludido acórdão transitou em julgado em 20.10.2021, sendo que, nos termos do artigo 102, § 2º, da CF/88¹⁴⁸, e do artigo 927, inciso I, do CPC/15¹⁴⁹, o entendimento acerca da inconstitucionalidade possui eficácia *erga omnes* e vinculante em relação aos órgãos judiciais e à Administração Pública.

¹⁴⁶ Informação extraída da p. 42 da cópia integral dos autos da ADI 4.296/DF. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=3755382> (Acesso em 01.03.2024)

¹⁴⁷ STF, ADI 4296, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/06/2021, DJe de 08/10/2021.

¹⁴⁸ “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: [...] § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.”

¹⁴⁹ “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;”

A esse respeito, colaciona-se abaixo as ponderações feitas por Cassio Scarpinella Bueno¹⁵⁰:

“Não há mais espaço para duvidar, considerando, inclusive, o trânsito em julgado daquele acórdão em 20.10.2021, bem como seu efeito vinculante decorrente do próprio art. 102, § 2º, da CF, que eventual pedido de liminar em mandado de segurança para fins de viabilizar a compensação tributária não pode ser negado na perspectiva da vedação legal. Se o foi por tal fundamento, ainda que antes da decisão do Supremo Tribunal Federal não há óbice para que ele seja reformulado, invocando, doravante, o quanto decidido na referida ADI que, à falta de qualquer modulação, deve ter aplicação imediata nos processos em curso.”

Feitos tais esclarecimentos, passa-se à análise do julgamento da ADI 4.296/DF, cuja ementa do acórdão transcreve-se parcialmente abaixo:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTS. 1º, §2º, 7º, III E §2º, 22, §2º, 23 E 25, DA LEI DO MANDADO DE SEGURANÇA (LEI 12.016/2009). ALEGADAS LIMITAÇÕES À UTILIZAÇÃO DESSA AÇÃO CONSTITUCIONAL COMO INSTRUMENTO DE PROTEÇÃO DE DIREITOS INDIVIDUAIS E COLETIVOS. SUPOSTA OFENSA AOS ARTS. 2º E 5º, XXXV E LXIX, DA CONSTITUIÇÃO. [...] PROIBIÇÃO DE CONCESSÃO DE LIMINAR EM RELAÇÃO A DETERMINADOS OBJETOS. [...] IMPOSSIBILIDADE DE A LEI CRIAR ÓBICES OU VEDAÇÕES ABSOLUTAS AO EXERCÍCIO DO PODER GERAL DE CAUTELA. EVOLUÇÃO DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL. CAUTELARIDADE ÍNSITA À PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL AO DIREITO LÍQUIDO E CERTO. RESTRIÇÃO À PRÓPRIA EFICÁCIA DO REMÉDIO CONSTITUCIONAL. PREVISÕES LEGAIS EVADAS DE INCONSTITUCIONALIDADE. PARCIAL PROCEDÊNCIA DA AÇÃO. [...] 4. A cautelaridade do mandado de segurança é ínsita à proteção constitucional ao direito líquido e certo e encontra assento na própria Constituição Federal. Em vista disso, não será possível a edição de lei ou ato normativo que vede a concessão de medida liminar na via mandamental, sob pena de violação à garantia de pleno acesso à jurisdição e à própria defesa do direito líquido e certo protegida pela Constituição. Proibições legais que representam óbices absolutos ao poder geral de cautela. 5. Ação julgada parcialmente procedente, apenas para declarar a inconstitucionalidade dos arts. 7º, §2º, e 22º, §2º, da Lei 12.016/2009, reconhecendo-se a constitucionalidade dos arts. 1º, § 2º; 7º, III; 23 e 25 dessa mesma lei.”

¹⁵⁰ BUENO, Cássio Scarpinella. **Tutela provisória e a compensação tributária: os efeitos práticos da declaração de inconstitucionalidade do art. 7º, § 2º, da Lei 12.016/2009.** In: Congresso de Estudos Tributários: meio século de tradição. São Paulo: Noeses, 2021. p. 296/297. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/tutela-provisoria-e-compensacao-tributaria-os-efeitos-praticos-da-declaracao-de-inconstitucionalidade-do-art-7o-%C2%A7-2o-da-lei-12-016-2009-por-cassio-scarpinella-bueno/> (Acesso em 01.03.2024)

Da leitura do excerto acima, chama-se atenção ao trecho “*não será possível a edição de lei ou ato normativo que vede a concessão de medida liminar na via mandamental, sob pena de violação à garantia de pleno acesso à jurisdição e à própria defesa do direito líquido e certo protegida pela Constituição*”.

Todavia, é importante consignar que o fim da vedação prevista no artigo 7º, § 2º, da Lei 12.016/09, não pode ser interpretado como uma espécie de “salvaguarda” para a deferimento imediato de todo e qualquer pedido de liminar feito em sede de mandado de segurança.

Isso porque, como se sabe, continua sendo necessário analisar se o contribuinte (ora impetrante) logrou êxito em comprovar a presença dos requisitos necessários ao deferimento da liminar, quais sejam: *fumus boni juris* e *periculum in mora*. Caso tais requisitos não estejam devidamente justificados, a medida liminar deverá ser indeferida, por óbvio.

Feita essa digressão necessária, depreende-se do voto do Ministro Relator Marco Aurélio que suas conclusões pela inconstitucionalidade do dispositivo em comento pautaram-se nas seguintes premissas: **(i)** mitigação do objeto do mandado de segurança e sua específica previsão constitucional; **(ii)** colocação em segundo plano o primado do Poder Judiciário, na medida em que impede a apreciação de lesão ou ameaça a direito (artigo 5º, inciso XXXV, da CF/88); e, por fim, **(iii)** concessão de tratamento preferencial à Fazenda Pública, incompatível com o Estado Democrático de Direito¹⁵¹.

O voto que prevaleceu no julgamento da ADI 4.296/DF, contudo, foi de lavra do Ministro Alexandre de Moraes – que se tornou o relator do acórdão –, cujas conclusões podem ser sintetizadas adiante:

¹⁵¹ Confira-se o trecho a seguir: “A irrisignação segue direcionada ao § 2º do referido artigo 7º. Verifica-se, a um só tempo, a mitigação do mandado de segurança, afastando certos objetos, e a colocação em segundo plano do primado do Judiciário, da atuação do Estado-juiz. [...] O preceito dá à Fazenda Pública tratamento preferencial incompatível com o Estado Democrático de Direito, relegando à inocuidade possível direito líquido e certo a ser examinado pelo julgador daquele que se diga prejudicado por um ato público” (vide p. 15 da íntegra do acórdão).

“[...] as previsões constantes do § 2º dos arts. 7º e 22 constituem verdadeiros obstáculos ao poder geral de cautela, retirando do juiz, nas hipóteses ali descritas, a possibilidade de apreciação e resguardo liminar do direito líquido e certo do impetrante. [...]

Desse modo, presentes os requisitos ensejadores da medida liminar em sede de mandado de segurança, a concessão da medida liminar será ínsita à finalidade constitucional de proteção ao direito líquido e certo, sendo qualquer proibição por ato normativo eivada de absoluta inconstitucionalidade, uma vez que se restringe a eficácia do remédio constitucional. Em outras palavras, um obstáculo que se coloque aqui como intransponível simplesmente pode afastar qualquer possibilidade posterior de garantir o direito líquido e certo do impetrante, o que pode simplesmente aniquilar o próprio mandado de segurança. [...]

Se entendermos que a cautelaridade pode ser vedada pela legislação, não há nenhum instrumento que garanta o poder geral de cautela do magistrado, e acabaremos, realmente, parece-me aqui, sujeitando o Judiciário à Fazenda Pública. [...]

Obstáculos que se coloquem à concessão da medida liminar em mandado de segurança, a meu ver, serão sempre inconstitucionais por restringirem uma ação constitucional de natureza civil estampada no art. 5º da Constituição, na previsão dos nossos direitos e garantias fundamentais.” (vide p. 43/45 da íntegra do acórdão)

Na visão do referido ministro, as previsões restritivas à possibilidade de concessão de medidas liminares em mandado de segurança comprometem o poder de cautela do Judiciário, bem como a garantia de acesso à justiça e à própria escusa do direito líquido e certo resguardado pela Magna Carta.

A declaração de inconstitucionalidade do artigo 7º, § 2º, da Lei 12.016/09, representa um avanço aos direitos dos contribuintes. Afinal, a restrição à concessão de liminar prevista pelo dispositivo carecia de fundamentos e desnaturava o mandado de segurança por si só, cujo objetivo é impedir qualquer lesão ou ameaça de lesão a direitos líquidos e certos.

Ora, se o contribuinte tem todos os elementos para comprovar o seu direito e o valor do crédito a ser recuperado, não há razão para se vedar a compensação com autorização judicial para tanto, ainda que em sede de liminar.

Nessa senda, acrescenta o Ministro Alexandre que sequer poderia alegar “*que a eventual concessão de medida liminar, por parte do magistrado de primeira instância, pode tornar sem retorno o status quo*”, tendo em vista que, na prática, a “*Fazenda Pública só vai cumprir depois de ingressar com agravo de instrumento, com suspensão de segurança, ou inúmeros outros instrumentos que permitam uma reconsideração dessa medida liminar*” (vide p. 44 da íntegra do acórdão).

O último ponto que merece destaque no julgamento da ADI 4.296/DF faz referência ao voto prolatado pelo Ministro Gilmar Mendes¹⁵² que, embora tenha concluído em sentido oposto ao decidido pela maioria do Tribunal Pleno do STF, trouxe a importante contribuição abaixo para o presente trabalho:

“[...] se determinada norma que embasa a exação é tida como inconstitucional por esta Corte, em sede de repercussão geral, o ordenamento jurídico admite a concessão de tutela de evidência, nos termos do art. 311, II, do Código de Processo Civil. [...]”

Dito de outra forma: se o pedido de compensação estiver fundamentado em tese firmada em julgado de casos repetitivos (art. 928 do CPC) ou súmula vinculante, com comprovação apenas documental quanto às alegações de fato (de forma idêntica ao exigido no writ of mandamus), configura contrassenso proibir, em sede de mandado de segurança, aquilo que se pode obter em ação sob o rito ordinário. [...]

Portanto, considero inconstitucional o §2º do art. 7º da Lei 12.016/2009, na parte em que veda a concessão de medida liminar unicamente [...] para compensação de crédito tributário, cuja exação tenha sido objeto de tese de casos repetitivos ou de súmula vinculante” (vide p. 121 da íntegra do acórdão)

Como se verifica, a seu ver, a compensação pode ser autorizada em sede de liminar, desde que o pedido tenha como fundamento tese firmada em julgamento de casos repetitivos.

Destaca-se que o julgamento da ADI 4.296/DF provocou brusca alteração no ordenamento jurídico, sendo uma das mais relevantes o cancelamento¹⁵³ da Súmula 212 do STJ, a qual determinava que *"a compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória"*.

A despeito desse cenário favorável ao contribuinte, é de suma importância elucidar que não foi sinalizada qualquer diretriz para compatibilizar o julgamento da ADI 4.296/DF com a proibição de compensação antes do trânsito em julgado de decisão judicial, prevista pelo artigo 170-A do CTN, dispositivo este que não foi declarado inconstitucional e continua válido e aplicável.

¹⁵² Confira-se o trecho a seguir: “[...] as normas infraconstitucionais que restringem o cumprimento antecipatório de obrigação de fazer pelo Poder Público são constitucionais, tendo em vista que a execução de tutela de urgência, a qual é decidida em sede de juízo perfunctório” (vide p. 119/120 da íntegra do acórdão).

¹⁵³ “A Primeira Seção, na sessão de 14/09/2022, ao apreciar o Projeto de Súmula n. 375, determinou o cancelamento da Súmula 212 do STJ”. Informação disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento/?seq_documento=33905451&data_pesquisa=21/09/2022&seq_publicacao=16622&versao=impressao (Acesso em 02.03.2024).

Nesse aspecto, questiona-se: é possível afirmar que o julgamento da aludida ADI possa gerar alguma repercussão frente à literalidade do artigo 170-A do *Codex Tributário*? A resposta será fornecida no subtópico seguinte.

4.4 Da relevância do Projeto de Lei Complementar 24/23

Esmiuçar-se-á abaixo os principais pontos tratados no PLP 24/23, que visa alterar a redação do artigo 170-A do CTN para permitir que o contribuinte realize a compensação dos créditos antes do trânsito em julgado, nas hipóteses em que houver posicionamento firmado pelos Tribunais Superiores, julgado sob o regime dos recursos representativos da controvérsia e favoravelmente ao seu pleito.

Porém, antes de adentrar propriamente nos pontos em discussão no aludido PLP, é preciso pontuar que a aplicação irrestrita da vedação contida no artigo supracitado já era alvo de críticas em nossa sociedade.

Tanto assim o é que, mesmo antes do advento do CPC/15, a Associação Brasileira de Advocacia Tributária (“ABAT”) editou, em 27.02.2015, parecer¹⁵⁴ defendendo a necessidade de que a interpretação do aludido dispositivo esteja alinhada com a garantia fundamental da razoável duração do processo e com os mecanismos de uniformização das decisões em vigor.

Segundo Vinicius Jucá Alves, relator do parecer, o escopo da análise estava voltado às situações “*em que o contribuinte obteve reconhecimento judicial (ainda não transitado em julgado) de créditos tributários federais baseado em precedente proferido pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) em sede de repercussão geral e/ou pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) em sede de recurso repetitivo*”.

Dentre os aspectos abordados no parecer, destaca-se a conclusões abaixo:

¹⁵⁴ Disponível em: <https://www.conjur.com.br/wp-content/uploads/2023/09/parecer-abat-170-relativizacao-transito.pdf> (Acesso em 03.03.2024)

“Como dissemos na introdução, existe a necessidade de se interpretar o artigo 170-A do CTN em compasso (i) com as garantias fundamentais do cidadão à "razoável duração do processo" e à "celeridade de sua tramitação", e (ii) com os dispositivos do CPC editados para resguardar essas garantias fundamentais do cidadão. Se o artigo 170-A do CTN foi criado apenas para evitar a compensação quando não existe direito líquido e certo¹³, então a aplicação desse dispositivo deve ser afastada quando essa liquidez e certeza é amparada por decisões proferidas pelo STF em sede de repercussão geral, e/ou pelo STJ em sede de repetitivo - do contrário, ou os direitos garantidos pela EC 45/04 seriam letra morta, ou o artigo 170-A do CTN seria inconstitucional.”

A assertiva acima corrobora com tudo o que foi dito até o momento, isto é, o acórdão proferido em sede de recursos representativos de controvérsia vincula todo o Poder Judiciário, de modo que o trânsito em julgado desse paradigma deve ser suficiente para suprir a condição prevista no artigo 170-A do CTN.

Não se pode negar a importância do julgamento da ADI 4.296/DF e do cancelamento da Súmula 212/STJ para o objetivo do presente trabalho. Porém, especificamente em relação à vedação contida no artigo 170-A do *Codex Tributário*, o ponto central reside na proposta do PLP 24/23¹⁵⁵, de autoria do Deputado Federal Fernando Marangoni e que, atualmente, tramita junto à Comissão de Finanças e Tributação, aguardando a designação de relator.

Caso o PLP seja aprovado Plenário da Câmara dos Deputados, é notório que representará uma grande “vitória” aos contribuintes na medida em que a proposta visa alterar a redação do artigo 170-A do CTN, para que passe a constar a seguinte:

“Art. 2º O art. 170-A da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:
170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, salvo se o contribuinte tiver a seu favor decisão judicial vinculante baseada em repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal ou recurso especial repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça.”

Fazendo uma comparação com o texto original do dispositivo do *Codex Tributário*, ora vigente, percebe-se que a proposta mantém o comando praticamente em sua integralidade.

¹⁵⁵ Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2235017 (Acesso em 03.03.2024)

Todavia, traz a ressalva de que, na hipótese em que o crédito tributário for objeto de decisões com força vinculante, firmadas em sede de recursos representativos de controvérsia pelos Tribunais Superiores, o contribuinte poderá realizar a compensação sem a necessidade de aguardar o respectivo trânsito em julgado de sua demanda individual.

Mas, afinal, quais seriam as razões capazes de modificar um comando que perdura há mais de 20 anos em nosso ordenamento jurídico? Para responder tal indagação, passa-se a análise das quatro justificativas exaradas pelo Deputado Federal Fernando Marangoni, quando da proposta do PLP 24/23.

A primeira delas diz respeito à diferença entre o ordenamento jurídico atual e àquele vigente quando da inserção do artigo 170-A no CTN, notadamente em razão de um sistema de precedentes vinculantes. Confira-se o excerto abaixo:

“Naquele período, a vedação à compensação antes do trânsito em julgado tinha uma razão de ser, na medida em que o processo civil ainda era incipiente em ferramentas capazes de garantir uma uniformização eficaz da jurisprudência, o que possibilitava uma multiplicidade de decisões díspares, por estar fundado em relações processuais de cunho eminentemente subjetivas. [...]

Verifica-se que o contexto jurídico da criação do artigo 170-A não é mais o mesmo. Isso porque, atualmente, há um conjunto de normas e instrumentos do processo civil que garantem a previsibilidade das decisões judiciais envolvendo certas matérias, com base no sistema de precedentes vinculantes, e a materialização célere do resultado do julgamento”

A segunda, por sua vez, consiste **(i)** no julgamento da ADI 4.296/DF em que o STF declarou, dentre outras, a inconstitucionalidade do § 2º, do artigo 7º da Lei do Mandado de Segurança; e **(ii)** no cancelamento da Súmula 212 pelo STJ. Veja-se:

“No embalo desses acontecimentos, não faltaram juristas que, apesar de reconhecerem que o artigo 170-A, do CTN continua vigente, manifestaram-se pela mitigação da sua literalidade, afirmando que agora, mais do que nunca, haveria espaço para que juízes pudessem deferir em sede liminar a compensação tributária na hipótese em que o crédito a ser utilizado decorre de tese definida por precedente vinculante [...]

Continuando, a terceira justificativa versa sobre a necessidade de observância aos princípios constitucionais da isonomia e da duração razoável do processo, consonante o trecho a seguir:

“O artigo 5º, inciso LXXXVIII introduzido pela Emenda Constitucional nº 45/2004 prevê como direito fundamental a duração razoável do processo e os meios de garantia da celeridade de sua tramitação. [...] Nessa esteira, a decisão dos Tribunais Superiores representa um precedente que deve ser aplicado nos processos que estejam tramitando nas instâncias inferiores. Assim, por meio do precedente, possibilita-se a observância dos princípios da isonomia e celeridade processual. Além disso, o precedente favorável aos contribuintes representa uma certeza do direito que viabiliza de forma imediata a antecipação dos efeitos da sentença, já que esta deverá seguir a tese firmada no julgamento dos recursos extraordinário e especial repetitivos”

Por fim, a quarta (e última) fundamentação utilizada pelo Deputado Federal Fernando Marangoni, para mitigar a vedação imposta pelo artigo 170-A do CTN, está consubstanciada na importância de possibilitar o imediato aproveitamento dos créditos por meio da compensação, *“principalmente neste momento em que os contribuintes vêm enfrentando graves dificuldades econômicas”*.

Importante ressaltar que, dada a relevância da temática, o Deputado Federal Arthur Lira – atual presidente da Câmara dos Deputados – determinou que proposta do PLP 24/23 tenha tramitação sob o regime de prioridade, nos termos do artigo 151, inciso II¹⁵⁶, do Regulamento Interno da Câmara dos Deputados (“RICD”).

Desse modo, sob qualquer ângulo que se examine a questão, dúvida não resta quanto à necessidade de redefinição da norma prevista no artigo 170-A do CTN, motivo pelo qual espera-se que o PLP 24/23 seja aprovado pelo Plenário da Câmara dos Deputados, o que certamente, além de conferir maior segurança jurídica e isonomia aos contribuintes, contribuirá para a efetividade e a celeridade da tutela jurisdicional.

¹⁵⁶ “Art. 151. Quanto à natureza de sua tramitação podem ser: [...] II - de tramitação com prioridade: a) os projetos de iniciativa do Poder Executivo, do Poder Judiciário, do Ministério Público, da Mesa, de Comissão Permanente ou Especial, do Senado Federal ou dos cidadãos; b) os projetos: 1 - de leis complementares e ordinárias que se destinem a regulamentar dispositivo constitucional, e suas alterações; o constitucional, e suas alterações; 2 - de lei com prazo determinado; 3 - de regulamentação de eleições, e suas alterações; 4 - de alteração ou reforma do Regimento Interno;”

5. DA EXISTÊNCIA DE ENTENDIMENTOS FAVORÁVEIS AO TEMA

A despeito do recente julgamento da ADI 4.296/DF e da pendência de aprovação do PLP 24/23 – o que poderia “jogar uma pá de cal” na discussão ora posta –, é importante reiterar o entendimento exarado pelo STJ a respeito da aplicação do artigo 170-A do CTN, conforme exposto no Capítulo 3 deste trabalho.

Em primeiro lugar, tem-se o REsp 1.167.039/DF¹⁵⁷, ocasião em que a Corte Superior, sob a dinâmica dos recursos repetitivos (Tema 346), assentou que a vedação prevista no artigo 170-A do CTN é aplicada, inclusive, nas hipóteses de tributo que já tenha sido declarado inconstitucional pelo STF.

“TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 170-A DO CTN. REQUISITO DO TRÂNSITO EM JULGADO. APLICABILIDADE A HIPÓTESES DE INCONSTITUCIONALIDADE DO TRIBUTO RECOLHIDO. 1. Nos termos do art. 170-A do CTN, “é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”, vedação que se aplica inclusive às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido. 2. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.”

Posteriormente, ao julgar o REsp 1.164.452/MG¹⁵⁸, também sob o rito dos recursos repetitivos (Tema 345), o STJ definiu que a vedação trazida pelo artigo 170-A do CTN não se aplica às ações judiciais propostas em data anterior à vigência deste dispositivo, introduzido pela LC 104/01.

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI APLICÁVEL. VEDAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN. INAPLICABILIDADE A DEMANDA ANTERIOR À LC 104/2001. [...] 2. Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização “antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”, conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001. Precedentes. 3. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.”

¹⁵⁷ STJ, REsp n. 1.167.039/DF, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 25/08/2010, DJe de 02/09/2010.

¹⁵⁸ STJ, REsp n. 1.164.452/MG, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 25/08/2010, DJe de 02/09/2010.

Já sob a égide do CPC/15, vale pontuar que a Segunda Turma da Corte Superior exarou seu posicionamento a respeito da aplicabilidade do artigo 170-A do CTN, nos termos da ementa abaixo colacionada:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSOS ESPECIAIS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADICIONAIS DE HORAS EXTRAS, PERICULOSIDADE, INSALUBRIDADE, NOTURNO E TRANSFERÊNCIA. NATUREZA REMUNERATÓRIA. PRECEDENTES. AVISO-PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA. DÉCIMO TERCEIRO SALÁRIO PROPORCIONAL AO AVISO-PRÉVIO INDENIZADO. INCIDÊNCIA. COMPENSAÇÃO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 170-A DO CTN. APLICAÇÃO ÀS DEMANDAS AJUIZADAS NA SUA VIGÊNCIA. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. [...] 4. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.164.452/MG, submetido ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil (recursos repetitivos), reafirmou o entendimento de que, em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, não se aplica às demandas ajuizadas anteriormente à vigência da LC 104/2001, de 10.1.2001, o disposto no art. 170-A do CTN, que veda a compensação antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. 5. A ação foi ajuizada em 15 de março de 2012, ou seja, após a publicação da Lei Complementar 104/2001 (fl. 1, e-STJ), motivo pelo qual se adotam, no caso, os ditames do art. 170-A do Código de Tributário Nacional, introduzido pela referida lei complementar. 5. Recurso Especial da Fazenda Nacional provido para reconhecer a incidência da contribuição previdenciária sobre o décimo terceiro salário proporcional ao aviso-prévio indenizado, e Agravo em Recurso Especial de Viterbino e Irmãos Ltda. não provido. ¹⁵⁹

Como se observa dos julgados trazidos, partindo da mera interpretação literal do dispositivo contido no *Codex Tributário*, o STJ vedou a realização de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Em que pese tais posicionamentos, cumpre salientar que, atualmente, já há posicionamentos, tanto no âmbito judicial como administrativo, mitigando a aplicação irrestrita do artigo 170-A do CTN, quando a decisão que reconheceu um crédito a favor do contribuinte se fundar em precedente dos Tribunais Superiores, julgado sob o regime dos recursos representativos da controvérsia.

¹⁵⁹ STJ, REsp n. 1.703.714/AP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 11/12/2018, DJe de 18/12/2018.

5.1 Posicionamento adotado no âmbito judicial

Durante pesquisa realizada no âmbito dos Tribunais Regionais Federais pátrios, foi possível localizar alguns julgados capazes de endossar o raciocínio desenvolvido ao longo deste trabalho, os quais serão analisados adiante, de forma pormenorizada.

O primeiro *decisum* que se apresenta foi exarado pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região (“TRF-1”), quando do julgamento da Apelação nº 0014773-57.2010.4.01.3000/AC¹⁶⁰, em que se concluiu pela inaplicabilidade do artigo 170-A do CTN, nos termos do voto do prolatado pelo Desembargador Relator Antônio Souza Prudente, abaixo transcrito:

“No tocante à compensação, nos termos do art. 170-A do CTN, merece prosperar a irresignação da impetrante neste particular. Com efeito, sobre a matéria o colendo STJ já se manifestou, em sede de recurso repetitivo, no sentido de que, em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, conforme prevê o art. 170-A do CTN, que não tem aplicação apenas às ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001. A todo modo, tendo em vista que a matéria relativa à exigibilidade de contribuição previdenciária sobre o afastamento do empregado no período de quinze dias que antecede a concessão de auxílio doença/acidente, bem assim sobre o abono constitucional de férias (1/3) encontra-se, atualmente, pacificada nos colendos STF e STJ, não se mostra razoável aguardar-se o trânsito em julgado de *decisum* para a efetivação da compensação do indébito tributário em referência, quando inexistente qualquer possibilidade de alteração da situação jurídica já reconhecida, pelas instâncias derradeiras, na espécie [...] pelo que se verifica, assim, a inaplicabilidade do art. 170-A, do CTN, na espécie, diante da perfeita harmonia do acórdão desta 8ª Turma com o entendimento jurisprudencial já consolidado nos colendos STF e STJ, nesta matéria a possibilitar a eficácia plena e imediata da garantia fundamental da razoável duração do processo (CF, art. 5º, LXXVIII e respectivo §1º), na materialização instrumental do processo justo.”

Em linhas gerais, o aludido desembargador (hoje, aposentado) entendeu que não seria razoável a aplicação do artigo 170-A do CTN àquele caso concreto, tendo em vista que já há posicionamento pacificado pelos Tribunais Superiores quanto aos tributos que originaram o crédito, o que afastava a possibilidade de alteração do direito material envolvido, mostrando-se imperioso o afastamento do

¹⁶⁰ TRF-1, Oitava Turma, APELREMNEC - Apelação / Remessa Necessária nº 0014773-57.2010.4.01.3000, Rel. Desembargador Federal Souza Prudente, julgado em 30/09/2011).

referido dispositivo a fim de se prestigiar, inclusive, o princípio constitucional da duração razoável do processo.

Em complemento, no ano de 2014, a Oitava Turma do TFR-1 também se manifestou de forma contrária à aplicação irrestrita do artigo 170-A do CTN, como se depreende da ementa abaixo¹⁶¹:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. FINSOCIAL. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF. COMPENSAÇÃO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO. IRPF SOBRE COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA. RECURSO PARCIALMENTE DISSOCIADO DOS FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO. NÃO CONHECIMENTO. [...] 2. “A 8ª Turma desta Corte, entretanto, firmou orientação no sentido de que, estando a matéria ‘pacificada nos colendos STF e STJ, não se mostra razoável aguardar-se o trânsito em julgado de decisum para a efetivação da compensação do indébito tributário em referência, quando inexistente qualquer possibilidade de alteração da situação jurídica já reconhecida, nos autos’, verificando-se a inaplicabilidade do art. 170-A do CTN (AMS 2007.35.00.026849-0/GO, Rel. Desembargador Federal Souza Prudente, julgado em 09/09/2011)” (AC 0007820-06.2009.4.01.3811 - MG, r. Juiz Federal Clodomir Sebastião Reis, 8ª Turma, julgado em 08.02.2013). 3. Embargos declaratórios da União/ré não conhecidos na parte referente à compensação do indébito do IRPF sobre os valores destinados ao fundo de pensão no período de janeiro/1989 a dezembro/1995 e, na parte conhecida, desprovidos.”

Da mesma forma de seu antecessor, o julgado acima concluiu pela possibilidade de compensação antecipada de créditos tributários, a despeito da disposição literal constante no artigo 170-A do CTN.

Já no âmbito do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (“TRF-3”), cumpre salientar o julgamento da Apelação Cível nº 0004843-88.2015.4.03.6102¹⁶², em que a 1ª Turma concluiu pela inaplicabilidade do referido dispositivo sobre o pleito de compensação formulado pelo contribuinte.

Em relação ao referido julgado, transcreve-se abaixo trecho relevante do voto prolatado pelo Desembargador Relator Wilson Zauhy Filho:

¹⁶¹ TRF-1, Oitava Turma, EDAC – Embargos de Declaração na Apelação Cível nº 0046810-53.2000.4.01.3400, Rel. Desembargador Federal Novély Vilanova Da Silva Reis, julgado em 07/07/2014).

¹⁶² TRF-3, Primeira Turma, Apelação Cível nº 0004843-88.2015.4.03.6102, Rel. Desembargador Federal Wilson Zauhy, julgado em 30/08/2016).

“No que se refere ao artigo 170-A, do CTN, tenho por inaplicável à espécie, posto que o trânsito em julgado ali mencionado diz respeito à matéria ainda controvertida. Ora, sabendo-se que a incidência da contribuição previdenciária sobre parte das verbas questionadas não é mais objeto de debate atual, em razão de decisão proferida pelo C. Superior Tribunal de Justiça em precedente firmado sob a sistemática dos recursos repetitivos (Resp 1.230.957), entendo que não se aplica ao caso cogitado no que diz com as referidas verbas (aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias e a primeira quinzena do auxílio-doença/acidente). Isto porque o artigo 170-A, do CTN dispõe ser vedada a compensação tributária, antes do trânsito em julgado, de tributo "objeto de contestação judicial". Interpretando-se tal norma em sentido contrário - vale dizer, não havendo mais contestação judicial em razão de decisões proferidas pela Corte Superior -, não se faz necessário o trânsito em julgado para o exercício da compensação.”

Como se vê, no caso posto, o entendimento pela inaplicabilidade do artigo 170-A do *Codex Tributário* foi pautado sob as seguintes premissas: **(i)** a expressão “trânsito em julgado”, contida no dispositivo do CTN, refere-se à matéria ainda controvertida; e **(ii)** quando do julgamento do REsp 1.230.957/RS, sob o rito dos recursos repetitivos (Tema 478), o STJ decidiu pela ilegitimidade da exigência da contribuição previdenciária sobre diversas rubricas.

Nessa medida, uma vez definida a ilegalidade de determinada exigência, não restaria dúvida em relação ao resultado de determinada ação judicial em que o contribuinte pleiteasse o reconhecimento do seu direito creditório, inexistindo, assim, qualquer óbice para a pronta compensação de seus créditos.

Por fim, embora não tenha sido prolatada por órgão judicial de segunda instância, merece ênfase o teor da sentença que sobreveio nos autos do Mandado de Segurança nº 5000570-18.2020.4.03.6130.

Na situação, confirmando a medida liminar outrora deferida, a 2ª Vara Federal de Osasco houve por bem conceder a segurança vindicada por contribuinte, para autorizar a compensação de créditos relativos à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, antes mesmo do trânsito em julgado. Confira-se¹⁶³:

¹⁶³ Trecho extraído da sentença proferida, em 23/10/2020, pela 2ª Vara Federal de Osasco, de lavra da Dra. Adriana Freisleben de Zanetti, juíza titular, nos autos do Mandado de Segurança nº 5000570-18.2020.4.03.6130.

“A finalidade da norma esculpida no art. 170-A, do CTN (“é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”), foi a de evitar que houvesse efeitos práticos a decisões judiciais de caráter provisório e/ou precário. No caso presente, o caráter precário e a ausência de certeza não se fazem presentes. Pelo contrário, a decisão judicial produzida em favor do impetrante (processo n. 5000380-52.2016.403.6144) está fundada em precedente vinculante do STF julgado sob o regime dos recursos representativos de controvérsia. Possui, portanto, liquidez e certeza. E, ainda que haja provimento aos embargos de declaração opostos pela União no RE n. 574.706, havendo compensação dos créditos por força de medida liminar oriundos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, por terem sido calculados de acordo com a posição defendida pela União (COSIT n. 13/2018), não estariam eles sujeitos a nenhuma redução. [...] Portanto, não se trata de afastar a regra prevista no art. 170-A do CTN, mas sim a possibilidade de a impetrante iniciar a compensação dos créditos incontroversos.”

Referida sentença, por sua vez, foi objeto de Recurso de Apelação, interposto pela PGFN, sendo que, com o recebimento dos autos pelo TRF-3, o Desembargador Relator Marcelo Mesquita Saraiva entendeu pelo deferimento do pedido suspensivo ao apelo fazendário¹⁶⁴, sob a escusa de que a pretensão do contribuinte encontra óbice no artigo 170-A do CTN.

Todavia, antes mesmo que o aludido recurso fosse incluído para julgamento, o contribuinte atravessou, em 24/08/2022, petição requerendo a desistência da discussão, tendo o Tribunal homologado tal pleito e julgado extinto o feito, o que culminou no arquivamento definitivo do caso em 30/01/2024.

Em que pese o TRF-3 não tenha se manifestado acerca do mérito da discussão propriamente dita, fez-se necessário trazer à baila o entendimento emanado pela primeira instância, o qual releva certa receptividade e possível indício de mudança na postura do Poder Judiciário com relação à efetividade dos precedentes judiciais.

Situação similar também ocorreu nos autos da Ação Ordinária n° 0030990-09.2017.4.02.5101, em que a 28ª Vara Federal do Rio de Janeiro, ao deferir o pedido de antecipação dos efeitos da tutela formulado pelo contribuinte, decidiu da seguinte forma a respeito da aplicação do artigo 170-A do CTN:

¹⁶⁴ Decisão monocrática proferida, em 27/03/2021, pelo Desembargador Marcelo Mesquita Saraiva, integrante da 4ª Turma do TRF-3, no bojo dos autos do Recurso de Apelação n° 5000570-18.2020.4.03.6130.

“CANTO DIREITO CONFECÇÕES LTDA EPP move ação ordinária, com pedido de antecipação de tutela, em face da UNIÃO FEDERAL, pleiteando seja assegurado à autora o direito de deixar de incluir o valor do ICMS nas bases de cálculo das contribuições ao PIS e CONFINS. Pede a suspensão da exigibilidade dos respectivos créditos tributários que vierem a deixar de ser recolhidos em razão da adoção desse procedimento, determinando-se ainda que tais débitos não possam ser óbice à emissão de certidão de regularidade fiscal e/ou resultar na inclusão do nome da autora no CADIN. [...] Embora o artigo 170-A do CTN não permita a compensação de créditos tributários antes do trânsito em julgado da decisão que a tiver determinado (Súmula 212/STJ) nada impede que decisão judicial possa afastar eventuais óbices ilegais e/ou abusivos do fisco, que impeçam o contribuinte de pleitear a compensação administrativamente, conforme prevê a legislação tributária. No caso, a decisão judicial não extingue o crédito tributário, nos termos do artigo 156, II, do CTN, a qual ainda dependerá de valoração da autoridade fiscal no âmbito administrativo, mas declarará sua compensabilidade (na mesma linha da Súmula 213/STJ). Assim, entendo possível a declaração de possibilidade de compensação, antes mesmo do trânsito em julgado, dos valores recolhidos indevidamente com débitos vencidos de quaisquer tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos da Instrução Normativa RFB 1.300/2012, a qual regulamentou o disposto no artigo 74 da Lei 9.430/1996 [...]”¹⁶⁵.

A despeito do entendimento supra ter sido reformado posteriormente pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região (“TRF-2”), sua relevância consiste no fato de que foi o próprio magistrado que autorizou a compensação dos créditos antes do trânsito em julgado¹⁶⁶.

Tal fato apenas reforça o cenário de que os julgadores vêm tentando se adaptar às perspectivas acerca da observância dos precedentes firmados pelos Tribunais Superiores.

Tendo sido demonstrado o posicionamento adotado na seara judicial quanto à possibilidade de mitigação do comando contido no artigo 170-A do CTN, passar-se-á a análise do entendimento adotado no âmbito administrativo.

¹⁶⁵ Trecho extraído da decisão proferida, em 31/07/2017, pela 28ª Vara Federal do Rio de Janeiro, de lavra da Dr. Rogério Tobias de Carvalho, juiz titular, nos autos da Ação Ordinária nº 0030990-09.2017.4.02.5101.

¹⁶⁶ Em sua petição inicial, destaca-se que o contribuinte foi expresso no sentido de que “após o trânsito em julgado desta ação (em observância ao art. 170-A do CTN), deve ser admitida a possibilidade de recuperação dos créditos tributários decorrentes do recolhimento indevidos das contribuições ao PIS e COFINS, nos últimos cinco anos, e aqueles recolhidos a partir do curso desta ação, por meio do pedido de restituição de tributos, ou de compensação com quaisquer tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.”

5.2 Posicionamento adotado no âmbito administrativo

Tratando especificamente do tema objeto deste trabalho, analisar-se-á o acórdão histórico prolatado pelo CARF no julgamento do Processo Administrativo nº 10880.906342/2008-96, cuja parte pertinente da ementa transcreve-se a seguir:

[...] COMPENSAÇÃO. PEDIDO REALIZADO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO EM FAVOR DO CONTRIBUINTE. QUESTÃO DE CONTEÚDO QUE DEVE SE SOBREPOR À FORMA. PREVALÊNCIA DA RATIO DECIDENDI DE PRECEDENTE PRETORIANO DE CARÁTER VINCULANTE COM A ADEQUAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 170-A DO CTN. Embora o pedido de compensação perpetrado pelo contribuinte tenha se contraposto à literalidade do art. 170-A do CTN, ao final do processamento judicial a lide por ele proposta foi julgada procedente, com base em precedente vinculante do STF (RE n. 357.950) o que, por sua vez, faz convocar em seu favor o disposto nos artigos 489, § 1º, inciso VI, 926 e s.s., todos do CPC/2015, bem como o disposto no art. 62, § 1º, inciso II, alínea "b" do RICARF e, ainda, ao prescrito no art. 2º, inciso V da Portaria PGFN n. 502/2016. Recurso voluntário provido para sujeitar a Administração Pública ao precedente vinculante do STF (RE n. 357.950). Pedido de compensação a ser analisado pela instância competente apenas para fins de apuração quanto a adequação do montante compensado." (CARF, 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção, Acórdão 3402-005.025, Relator Diogo Diniz Ribeiro, julgado em 22/03/2018).

Como se infere do excerto acima, privilegiando o conteúdo ao invés da forma, o CARF esposou entendimento de que, diante da existência de julgamento em repercussão geral pelo STF sobre a matéria, é possível ao contribuinte realizar pedido de compensação administrativo antes do trânsito em julgado da ação ajuizada para discussão do tema.

Vale destacar que, quando da improcedência da Manifestação de Inconformidade apresentada pelo contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária ("DERAT") em São Paulo destacou que a *"compensação de crédito oriundo de DECISÃO JUDICIAL somente pode ser efetuada após o trânsito em JULGADO da respectiva sentença, a teor do disposto nos artigos 170-A do CTN e 74 da Lei nº 9.430/96 (e alterações posteriores)"*¹⁶⁷.

Ou seja, exigiu-se o trânsito em julgado da sentença judicial como requisito indispensável para a homologação da declaração de compensação.

¹⁶⁷ Informação extraída do relatório juntado no acórdão 3402-005.025.

Pois bem, no que se refere à aplicação engessada do artigo 170-A do CTN, o ex-Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, representante dos contribuintes e relator do caso em comento, trouxe três premissas macros para embasar seu racional pelo afastamento do aludido dispositivo.

A primeira delas consiste no fato de que a Suprema Corte, quando do julgamento do RE 357.950/RS, afetado pelo regime da repercussão geral, reconheceu a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS, promovida pela Lei nº 9.718/1998, em sentido favorável aos contribuintes.

Para que não parem dúvidas a respeito dessa premissa, colaciona-se abaixo o trecho extraído do voto exarado no acórdão 3402-005.025:

“Antes, todavia, de externar a resolução que entendo cabível para o caso, convém neste instante fixar algumas premissas indispensáveis para sustentar a conclusão que será ulteriormente alcançada. 10. A primeira de tais premissas diz respeito ao mérito do crédito aqui vindicado, o qual não demanda maior reflexão. Trata-se da sedimentada discussão acerca da inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da COFINS promovida pela lei n. 9.718/98, inconstitucionalidade essa reconhecida pelo STF quando do julgamento do RE n. 357.950, afetado por repercussão geral. [...] 11. O recorrente, em particular, promoveu ação judicial para declarar inexistente a relação jurídica calcada com base na lei n. 9.718/98, bem como para repetir/compensar os valores indevidamente recolhidos até então. Depois de mais de 16 (dezesseis) anos de tramitação, sua demanda finalmente transitou em julgado com o advento de decisão reconhecendo a inconstitucionalidade de tal exigência tributária, bem como o direito a repetição/compensação dos valores indevidamente pagos”

A segunda justificativa faz referência ao propósito do artigo 170-A do CTN e o contexto no qual tal dispositivo foi inserido, o qual, a seu ver, é nitidamente distinto do ordenamento jurídico atual, em especial considerando o advento do CPC/15 e a valorização dos precedentes judiciais. Veja-se o trecho a seguir:

“12. Por sua vez, a segunda premissa a ser aqui fixada diz respeito ao propósito do art. 170-A do CTN e o contexto jurídico no qual tal dispositivo foi inserido. [...] 15. Percebe-se, pois, que o advento do art. 170-A do CTN ocorreu antes da sedimentação de uma ideia de transubjetivação das lides, ou seja, antes de uma efetiva aproximação da nossa família jurídica ao regime do *stare decisis*. Acontece que, nos últimos anos, o que se vê no ordenamento jurídico nacional é uma proliferação de alterações legislativas no sentido de tentar promover uma aproximação da *Civil Law* brasileira ao modelo de precedentes, secularmente sedimentado nas famílias jurídicas adeptas do *Common Law*. 16. Transpondo quais questões para o âmbito tributário, o que este modelo almeja é que, com o advento de um

precedente vinculante veiculado em um processo paradigmático, o contribuinte já tenha a certeza de qual será o resultado da sua específica demanda. Em última análise e no específico nicho tributário o que tal modelo pretende tutelar são os já citados valores de segurança jurídica e livre concorrência. Assim, apesar de aparentemente paradoxal, admitir a validade conteudística da compensação aqui perpetrada atende os valores jurídicos defendidos pelo próprio art. 170-A do CTN. Trata-se, pois, da *ratio ius* prevalecendo sobre a *ratio legis*. [...] 19 Aliás, seguindo este caminho, o art. 927 do CPC/2015 lista os tipos formais de precedentes vinculantes no país e, dentre eles, destacam-se as decisões proferidas pelo Plenário do STF. Atualmente, inclusive, a posição sedimentada em um precedente vinculante exarado pelo STF tem o condão de até mesmo de relativizar a coisa julgada [...]"

Ou seja, entendeu-se que a força do conteúdo dos precedentes do Tribunais Superiores deve prevalecer sobre a vedação de aproveitamento de créditos de tributários para compensação antes do trânsito em julgado da sentença judicial.

Por fim, a última premissa utilizada cinge-se ao fato de que o afastamento do artigo 170-A do CTN no caso em tela atenderia tanto **(i)** o propósito de garantir a segurança jurídica, como **(ii)** evitaria uma morosidade exacerbada para que o contribuinte usufruísse do seu crédito, além de reduzir os gastos futuros da PGFN com honorários sucumbenciais:

"23. Todos esses dispositivos aqui mencionados visam, em última análise, salvaguardar um tratamento conteudisticamente igualitário entre diferentes jurisdicionados que se encontrem em situações análogas e, por conseguinte, conferir a tais jurisdicionados segurança jurídica e justiça de índole material. 24. Diante de tudo o que fora até então exposto, resta claro que admitir como válido o pedido formulado pelo contribuinte, apesar de contrapor-se à literalidade da regra extraída do art. 170-A do CTN, prestigia todos aqueles valores jurídicos tutelados pelas próprias regras que aparentemente "fundamentariam" tal rejeição. 25. Não obstante, negar o pedido do contribuinte é, em última análise, forçá-lo a buscar seu direito pela via judicial, o que está em patente descompasso com um dos escopos da existência do processo administrativo fiscal, qual seja, evitar a judicialização de demandas tributárias, o que, no presente caso, inclusive, limitar-se-ia a uma exclusiva questão de forma, haja vista o disposto no já citado art. 2º, inciso V da Portaria PGFN n. 502/2016. 26. Ademais, tal rejeição também atentaria contra a ideia de um interesse público primário, na medida em que implicaria a movimentação da já assoberbada máquina pública (Poder Judiciário e PFN) em torno de uma demanda proforma, que certamente desembocará em uma única resposta possível: o provimento do pleito do contribuinte e a condenação da União em honorários sucumbenciais."

Observe-se que o racional desenvolvido pelo ex-Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, além de estar em consonância com os argumentos expostos ao longo deste trabalho, não deixa margens para a conclusão de que, existindo precedente

vinculante emanado pelos Tribunais Superiores – como é caso da declaração de inconstitucionalidade pelo STF em regime de repercussão geral –, torna-se possível excetuar a vedação disposta no artigo 170-A do CTN e autorizar a compensação de créditos tributários antes do trânsito em julgado da demanda individual¹⁶⁸.

Em que pese a ausência de entendimento consolidado no âmbito administrativo, não se pode desconsiderar a patente importância do aludido julgado, pois, além de inédito, representa uma ruptura com o posicionamento majoritário adotado pelo CARF a respeito da aplicação literal do artigo 170-A do *Codex Tributário* em qualquer situação.

Face ao exposto, conclui-se que, tanto no âmbito judicial como no administrativo, já há entendimentos reconhecendo a possibilidade de compensação antecipada de créditos tributários, cuja exigibilidade já é incontroversa.

Em síntese, após a fixação de um precedente pelos Tribunais Superiores, julgado sob o regime dos recursos representativos da controvérsia, o STJ ou o STF eliminam qualquer debate interpretativo à legalidade do direito creditório do contribuinte.

Por essa razão, ao concluir que o tema já foi objeto de pacificação quanto ao mérito propriamente dito – sendo que a matéria em discussão deixa de ser controvertida –, os órgãos julgadores apenas solucionarão a controvérsia com base em interpretação preexistente já realizada pelos Tribunais Superiores, os quais detêm legitimidade para interpretar as normas constitucionais e infraconstitucionais.

¹⁶⁸ Tal entendimento, inclusive, consta da própria ementa do acórdão do CARF, *verbis*: “Embora o pedido de compensação perpetrado pelo contribuinte tenha se contraposto à literalidade do art. 170A do CTN, ao final do processamento judicial a lide por ele proposta foi julgada procedente, com base em precedente vinculante do STF. (RE n. 357.950) o que, por sua vez, faz convocar em seu favor o disposto nos artigos 489, § 1o, inciso VI, 926 e s.s., todos do CPC/2015, bem como o disposto no art. 62, § 1º, inciso II, alínea “b” do RICARF e, ainda, ao prescrito no art. 2o, inciso V da Portaria PGFN n. 502/2016”.

CONCLUSÃO

Com fundamento evolução do ordenamento jurídico e do sistema processual em voga, notadamente com o estabelecimento de um sistema de precedentes judiciais vinculantes, este trabalho buscou demonstrar os argumentos jurídicos para viabilizar uma reinterpretação do comando normativo contido no artigo 170-A do CTN, em situações em que o mérito do pedido de compensação já tenha sido objeto de controvérsia resolvida pelos Tribunais Superiores, julgada sob o regime dos recursos representativos da controvérsia e favoravelmente aos contribuintes.

Relembra-se que o dispositivo supra foi introduzido através da LC 104/01, tendo como principais objetivos **(i)** impedir a compensação de créditos com fundamento em decisão judicial provisória, carente de certeza; e **(ii)** aumentar, ainda que indiretamente, a arrecadação tributária.

Assim, nesse cenário de banalização de medidas liminares em matéria tributária existente àquela época, a exigência do trânsito em julgado podia ser compreendida como um “mal necessário”, uma imposição indispensável para se garantir ao Fisco o mínimo de segurança e previsibilidade nas operações compensatórias que estariam sob sua fiscalização.

Embora a literalidade do dispositivo seja o ponto legal do processo interpretativo, a interpretação jurídica não se exaure nos elementos textuais, sendo relevante, também, o contexto em que editada a norma e a sua correlação com as outras normas do ordenamento jurídico.

Nesse desiderato, não são necessários grandes esforços para concluir que contexto fático-jurídico da introdução do artigo 170-A do CTN destoa (e muito) do ordenamento atual, notadamente com o advento do CPC/15 da valorização, cada vez mais ascendente, ao papel dos precedentes no sistema processual brasileiro.

Com a criação de um sistema de precedentes de observância obrigatória, o legislador teve a preocupação em garantir aos jurisdicionados a isonomia,

segurança jurídica e previsibilidade, bem como assegurar que os inúmeros recursos disponíveis não impedissem a célere satisfação do direito tutelado.

Dentre os provimentos vinculantes enumerados no artigo 927 do CPC/2015, enfatiza-se os acórdãos proferidos em julgamento “*de recursos especial e extraordinário repetitivos*” (inciso III), cuja hipótese traduz o alto grau de certeza das decisões proferidas em consonância com o julgamento de recursos representativos de controvérsia pelos Tribunais Superiores, tendo em vista que devem ser observadas em todos os graus de jurisdição, mesmo se contrárias aos interesses da União e dos demais entes públicos.

Com efeito, no ordenamento jurídico atual, a certeza jurídica de uma decisão não decorre propriamente de seu trânsito em julgado, mas sim do seu nível de vinculação com o entendimento firmado pelos Tribunais Superiores, sob a sistemática de julgamento de recursos representativos de controvérsia.

Tanto assim o é que, após a promulgação do CPC/15, sobreveio a Lei 13.874/19 que, ao incluir o inciso VI no artigo 19 da Lei 10.522/02, entregou competência para que o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, após o julgamento de recurso representativo de controvérsia em favor do contribuinte, produzisse norma determinando que os demais procuradores não contestassem ou recorressem em ações judiciais que versem sobre o assunto julgado.

Considerando que o artigo 170-A do CTN tem por objetivo vedar a compensação ante a ausência de certeza jurídica sobre a legalidade do direito creditório, verifica-se que essa situação resta suplantada quando a decisão, que reconheceu o crédito em favor do contribuinte, fundar-se em precedente vinculante emanado pelos Tribunais Superiores.

Assim, após o devido cotejamento entre o acórdão paradigma favorável ao contribuinte e o caso concreto, conclui-se que não há controvérsias quanto ao direito creditório pleiteado no caso concreto, sendo que o trânsito em julgado do precedente judicial seria suficiente para superar a necessidade do trânsito em julgado do caso individual e, assim, permitir a compensação imediata.

A despeito do entendimento emanado, em 2010, pela Corte Superior quando do julgamento REsp 1.167.039/DF, sob o rito dos recursos repetitivos (Tema 346), não se pode olvidar que a literalidade do artigo 170-A do *Codex Tributário* pode estar caminhando para uma possível reinterpretação.

O primeiro indício dessa mudança pode ser observado através do julgamento da ADI 4.296/DF, ocasião em que o STF concluiu pela inconstitucionalidade do artigo 7º, § 2º, da Lei 12.016/09, o qual, dentre outros, vedava a concessão de medidas liminares em mandado de segurança, que tenham por objeto a compensação de créditos tributários.

Referido julgado provocou brusca alteração no ordenamento jurídico, sendo uma das mais relevantes o cancelamento da Súmula 212 do STJ, editada antes do advento do artigo 170-A do CTN, e que determinava a impossibilidade de deferimento compensação por meio de medida judicial provisória.

Soma-se a isso o fato de que a possibilidade de reinterpretação do comando contido no artigo 170-A do CTN é, atualmente, objeto do PLP 24/23, sendo que, caso seja aprovado, a nova redação do dispositivo trará uma exceção ao contribuinte que *“tiver a seu favor decisão judicial vinculante baseada em repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal ou recurso especial repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça”*, permitindo, assim, a compensação imediata.

Em reforço à proposta acima, destaca-se que, tanto no âmbito judicial como no administrativo, já há entendimentos reconhecendo a possibilidade de compensação antecipada de créditos tributários, cuja exigibilidade já é incontroversa, a despeito da disposição literal contida no artigo 170-A do CTN.

Por todo o exposto, espera-se que o presente trabalho possa contribuir para a redefinição do dispositivo em tutelas jurisdicionais sobre as quais haja entendimento consolidado pelos Tribunais Superiores, sendo a certificação do trânsito em julgado da demanda individual mera formalidade processual, que não pode ser tida como impeditiva ao aproveitamento do crédito mediante compensação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABBOUD, Georges. **Controle de Constitucionalidade pelo STJ: uma medida contra legem?** São Paulo: Revista de Processo, v. 253, mar/2016.

_____. **Direito Constitucional pós-moderno.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil. 2021.

_____. **Processo constitucional brasileiro.** 5ª Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil. 2021, p. 1.520.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 21ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ATAÍDE JR., Jaldemiro Rodrigues de. **O princípio da inércia argumentativa diante de um sistema de precedentes em formação no direito brasileiro.** São Paulo: Revista de Processo, v. 229, mar/2014.

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

BARROSO, Luis Roberto. **Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática.** Revista (Syn)Thesis, Rio de Janeiro, vol. 5, n. 1, 2012, p. 26/30.

BECHO, Renato Lopes. **Ativismo Jurídico em Processo Tributário.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

_____. **Lições de Direito Tributário: Teoria Geral e Constitucional.** 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. **A Compensação Tributária e o Artigo 170-A do CTN.** In: ROCHA, Valdir de Oliveira; [colab.] BARRETO, Aires Fernandino Grandes questões atuais do direito tributário. 5 vol. São Paulo: Dialética, 2001.

BUENO, Cássio Scarpinella. **Manual de direito processual civil.** São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. **Tutela provisória e a compensação tributária: os efeitos práticos da declaração de inconstitucionalidade do art. 7º, § 2º, da Lei 12.016/2009.** In: Congresso de Estudos Tributários: meio século de tradição. São Paulo: Noeses, 2021.

CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. **O pragmatismo no Supremo Tribunal Federal Brasileiro.** In BINENBOJM, Gustavo; NETO, Claudio Pereira de Souza; SARNENTO, Daniel. Vinte anos da Constituição Federal de 1988. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 34ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

CONRADO, Paulo Cesar. **O Novo Código de Processo Civil e a Compensação Tributária**. In Parahyba Judiciária, v.10, n.10, 2016, p. 515-538.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CRAMER, Ronaldo. **Precedentes judiciais: teoria e dinâmica**. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. 10ª Ed. Salvador: JusPodivm, 2015.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **A função das Cortes Supremas na América Latina**. Rio de Janeiro: Revista Forense. v. 94, nº 342, 1998.

DWORKIN, Ronald Myles. **O império da lei**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

FILHO, Marçal Justen. **Art. 20 da LINDB - dever de transparência, concretude e proporcionalidade nas decisões públicas**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, Edição Especial: Direito Público na Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro – LINDB (Lei nº 13.655/2018), p. 13/41, nov. 2018.

JESUS, Isabela Bonfá de. **Manual de Direito Tributário**. 3ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

HARADA, Kiyoshi; HARADA, Marcelo Kiyoshi. **Código tributário nacional comentado**. São Paulo: Rideel, 2012.

JUNIOR, Humberto Theodoro. **Curso de Direito Processual Civil – Volume I**. 56ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____. NUNES, Dierle. BAHIA, Alexandre Melo Franco. PEDRON, Flávio Quinaud. **Novo CPC: fundamentos e sistematização**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

MACCORMICK, Donald Neil. **Argumentação jurídica e teoria do direito**. Tradução de Waldéa Barcellos. 2º Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

MACEDO, Lucas Buril de. **Precedentes judiciais e o direito processual civil**. 2ª Ed. Salvador: Jus Podivm, 2017.

MACHADO, Hugo de Britto. **Comentários ao código tributário nacional**. v. III. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 42ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2022.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**: Atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73. 8ª Ed. São Paulo: Dialética, 2015.

MARINONI, Luiz Guilherme. **A Transformação do Civil Law e a Oportunidade de um Sistema Precedentalista para o Brasil**. Porto Alegre: Revista Jurídica, n. 380, 2009.

_____. **O julgamento nas cortes supremas: precedentes e decisão do recurso diante do novo CPC**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

_____. **O STJ enquanto corte de precedentes: Recompreensão do sistema processual da Corte Suprema**. 3ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

_____. **Precedentes obrigatórios**. 3ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

_____. **Uma nova realidade diante do projeto de CPC: a ratio decidendi ou os fundamentos determinantes da decisão**. In: Revista do Ministério Público. Rio de Janeiro: MPRJ, n. 47, jan./mar. 2013.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 19ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Marcelo Magalhães Peixoto, Rodrigo Santos Masset Lacombe, coordenadores. São Paulo: MP Editora, 2005.

MITIDIERO, Daniel. **Precedentes, Jurisprudência e Súmula no Novo Código de Processo Civil Brasileiro**. São Paulo: Revista de Processo, v. 245, jul/2015.

MONTORO, André Franco. **Introdução à Ciência do Direito**. 26ª ed. rev. e atual. pela equipe técnica da Editora Revista dos Tribunais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

MOREIRA, André Mendes. **Da compensação de tributos administrados pela Receita Federal - evolução legislativa e modalidades**. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 95. São Paulo: Dialética, 2003.

OLIVEIRA, Pedro Miranda de; ANDERLE, Rene José. **O sistema de precedentes no CPC projetado: engessamento do direito?** São Paulo: Revista de Processo, v. 232, jun/2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**, 25ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

POGREBINSCHI, Thamy. **Pragmatismo: teoria social e política**. Rio de Janeiro: Relume Dumará. 2005.

POSNER, Richard Allen. **Direito, pragmatismo e democracia**. Tradução de Teresa Dias de Carneiro. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Para além do direito**. Tradução de Evandro Ferreira e Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

RAMOS, Elival da Silva. **Ativismo judicial: parâmetros dogmáticos**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

ROSITO, Francisco. **Teoria dos Precedentes Judiciais. Racionalidade da Tutela Jurisdicional**. Curitiba: Juruá Editora, 2012.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SCHUARTZ, Luis Fernando. **Consequencialismo jurídico, racionalidade decisória e malandragem**. In: MACEDO JR., Ronaldo Porto (org.). BARBIERI, Catarina Helena (org.). *Direito e Interpretação – Racionalidades e Instituições*, 2011.

STRECK, Lenio Luiz. **Aplicar a “letra da lei” é uma atitude positivista?** Revista Eletrônica Novos Estudos Jurídicos, vol. 15, n. 1, p. 170/171, jan-abr 2010.

_____. **ABBOUD, Georges. O que é isto – o precedente judicial e as súmulas vinculantes?**. 2ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

TARUFFO, Michele. **Precedente e Jurisprudência**. São Paulo: Revista de Processo, v. 199, set/2011.

TUCCI, José Rogério Cruz e. **Parâmetros de Eficácia e Critérios de Interpretação do Precedente Judicial**. In *Direito Jurisprudencial* (Coord. Teresa Arruda Alvim Wambier). São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

_____. **Precedente Judicial como fonte do Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **A uniformidade e a estabilidade da jurisprudência e o estado de direito - Civil law e common law**. Porto Alegre: Revista Jurídica, nº 384, 2009.

_____. **Estabilidade e adaptabilidade como objetivos do direito: civil law e common law**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, v. 172, p. 121, jun/2009.