



ALINE RODRIGUES DE ALARCÃO LISBOA RAMOS

**OS EFEITOS DAS DECISÕES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES EM RECURSOS
REPETITIVOS E DE REPERCUSSÃO GERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

**Brasília-DF
Julho/2015**

ALINE RODRIGUES DE ALARCÃO LISBOA RAMOS

**OS EFEITOS DAS DECISÕES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES EM RECURSO
REPETITIVO E DE REPERCUSSÃO GERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada como requisito à obtenção do grau de Especialista em Direito Processual Civil no âmbito da pós-graduação de Direito Processual Civil da Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP.

**Brasília-DF
Julho/2015**

ALINE RODRIGUES DE ALARCÃO LISBOA RAMOS

**OS EFEITOS DAS DECISÕES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES EM RECURSO
REPETITIVO E DE REPERCUSSÃO GERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada como requisito à obtenção do grau de Especialista em Direito Processual Civil no âmbito da pós-graduação de Direito Processual Civil da Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP.

Brasília, 31 de julho de 2015.

Banca Examinadora:

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus que tem abençoado grandiosamente a minha vida.

Aos meus pais, Edmundo e Eaura, pelo apoio e o amor incondicional de sempre.

Agradeço ao meu esposo Guilherme e a minha filha Alice, amores da minha vida.

RESUMO

Os temas em matéria tributária em recurso repetitivo e repercussão geral possuem efeitos que acabam por nortear toda a Administração Tributária, principalmente no processo de fixação de normas de procedimento para adequação da atuação de seus diversos setores diante das decisões exaradas em recurso repetitivo e repercussão geral. Tal fato gera efeitos completamente antagônicos. De um lado a Administração pública estaria dificultando o acesso dos contribuintes e demais interessados aos Tribunais Superiores, haja vista que pelo menos sob um aspecto (político, econômico, jurídico ou social) é presumível a relevância da matéria tributária e sua transcendência aos limites subjetivos da causa e, de outro norte, os efeitos das decisões exaradas nos recursos repetitivos e de repercussão geral, sob os mesmos fundamentos, de relevância e transcendência ao limite subjetivo da causa, permitiria uma aplicação justa, efetiva e homogênea das decisões prolatadas em casos que guardam identidade entre si. Essa contrariedade de efeitos e as consequências dela advindas são o escopo do presente trabalho.

Palavras-chave: Tributário. Processo Tributário. Repercussão Geral em Matéria Tributária. Recurso Repetitivo em Matéria Tributária.

ABSTRACT

The themes on tax matters in repetitive use and general repercussion have effects that end up guiding the entire tax administration, particularly in the process of fixing procedure rules to suit the performance of its various sectors before the decisions entered in the repetitive appeal and overall impact. This fact creates completely antagonistic effects. On one side the public administration was hindering the access of taxpayers and other interested parties the Superior Courts, given that at least in one respect (political, economic, legal or social) is presumed the relevance of tax matters and his transcendence to the subjective limits of cause and on the other north, the effects of decisions which have been entered in the repetitive resources and general repercussion, under the same grounds of relevance and significance to the subjective limits of the cause, allow a fair, effective and homogeneous application of the decisions handed down in cases that keep identity with each other. This annoyance effects and the consequences arising out of it are the scope of this work.

Keywords: Tax . Tax process. General rebound in Tax Matters. Repetitive feature in Tax Matters.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 O DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL	11
1.1. Conceito de Direito Tributário.....	11
1.2. Evolução Histórica do Direito Tributário no Brasil.....	17
1.3. Princípios de Direito Tributário no Brasil.....	24
2 OS RECURSOS REPETITIVOS E DE REPERCUSSÃO GERAL	28
3 OS EFEITOS DAS DECISÕES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES EM RECURSO REPETITIVO E DE REPERCUSSÃO GERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	32
CONCLUSÃO	42
REFERÊNCIAS	44

INTRODUÇÃO

A sistemática dos recursos repetitivos e da repercussão geral tem por nítido objetivo serem instrumentos de garantia de uma efetiva prestação jurisdicional compatível com as necessidades dos cidadãos e a razoável duração do processo, atendendo não apenas à imperativos de eficácia, mas também de efetividade.¹

A questão relativa aos efeitos das decisões proferidas em sede de recurso repetitivo e repercussão geral ganha ainda mais relevância quando está relacionada à matéria de ordem tributária, haja vista que podem ser considerados valiosos precedentes, principalmente para fins de aplicação dos incisos IV e V do artigo 19 da Lei nº 10.522/02, cujo teor estabelece que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN está autorizada, em determinados casos, a não contestar, recorrer, ou desistir de recursos interpostos em situações abarcadas por decisões do Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal em recurso repetitivo e repercussão geral.

No tocante às decisões dos Tribunais Superiores, estima-se que 28% dos temas com repercussão geral no Supremo Tribunal Federal e dos recursos Repetitivos no Superior Tribunal de Justiça correspondam a demandas envolvendo matéria tributária, segundo dados levantados pela professora de Direito Tributário da PUC-SP e desembargadora do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Regina Helena da Costa. Tal fato se justifica em razão do desenho constitucional do sistema tributário nacional, que permite que as questões em matéria tributária possam ser apreciadas pelos Tribunais Superiores.

A partir desse ponto, os efeitos gerados pelas decisões dos Tribunais Superiores em recursos repetitivo e de repercussão geral em matéria tributária, embora não possuam efeito *erga omnes*, passam a ter nuances que permitem à administração tributária deixar de provocar o Poder Judiciário com demandas que

¹ OLIVEIRA, André Macedo de. Novos mecanismos processuais servem à efetividade. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2010-set-15/recurso-repetitivo-repercussao-geral-servem-efetividade-jurisdicional>

envolvam matéria já decidida em recurso repetitivo ou com repercussão geral. Ademais, os próprios Tribunais inferiores são indiretamente vinculados pelas citadas decisões.

A possibilidade para que a Procuradoria – Geral da Fazenda Nacional renuncie fundamentadamente a interposição de recursos ou outras medidas diante de decisões proferidas em recurso repetitivo e repercussão geral em matéria tributária encontra previsão no artigo 19, incisos IV e V da Lei nº 10.522/02:

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 inexistir 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 arts. 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.

Do referido artigo se verifica que a atuação da Procuradoria – Geral da Fazenda Nacional em razão de decisão oriunda de situações submetidas aos ritos do recurso repetitivo e da repercussão geral é estendida a todos os interessados que, mesmo não sendo partes diretas na lide, são afetados pela decisão proferida.

A forma de aplicabilidade dos citados incisos do artigo 19 da Lei nº 10.522/02 está também disciplinada na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, que dispõe sobre comunicações decorrentes de julgamentos proferidos em controle concentrado de constitucionalidade (STF) ou sob o rito dos arts. 543-B e 543-C do CPC – recursos extraordinários com repercussão geral reconhecida (STF) e recursos especiais repetitivos (STJ).

É certo que o efeito da decisão em sede de recurso repetitivo e repercussão geral não vincula apenas a PGFN, mas ecoa em toda a Administração Pública Tributária, estando compreendidos na expressão a fiscalização e cobrança administrativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, já que não faz sentido a máquina administrativa se movimentar para dar início à cobrança de um determinado tributo, por exemplo, se a própria PGFN não poderá exercer o direito de buscar no Poder Judiciário o suporte à pretensão da Administração Tributária.²

Muitos são os temas em matéria tributária que tiveram a repercussão geral conhecida pelo Supremo Tribunal Federal, como o caso da cobrança de Imposto de Renda e a Contribuição Social de Lucro Líquido sobre lucros obtidos por empresas controladas ou coligadas no exterior, independente da disponibilidade desses valores pela controlada ou coligada no Brasil, debatido no RE 611586. Na oportunidade, restou consignado que o tema transcendia os interesses das partes litigantes, pois tratava-se de valores constitucionais de grande relevância.

À época, o relator do recurso, Ministro Joaquim Barbosa, entendeu que de um lado havia

a adoção mundialmente difundida da tributação em bases universais, aliada à necessidade de se conferir meios efetivos de apuração e cobrança à administrativa tributária. Em contraponto, a Constituição impõe o respeito ao fato jurídico tributário do Imposto de Renda, em garantia que não pode ser simplesmente mitigada por presunções ou ficções legais inconsistentes.³

Outro tema de grande impacto, cuja repercussão geral foi reconhecida pelo STF, nos autos do RE 672215, tratava da incidência de Cofins, PIS e CSLL sobre o produto de ato cooperado.

² FERNANDES, Edson. Outra forma de eficácia de decisão em matéria tributária. Disponível em <http://www.4mail.com.br/Artigo/Display/025379000000000>. Acesso em 27 de agosto de 2015.

³ BARBOSA, Joaquim. Plenário Virtual. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=3945905&tip=manifestacao>. Acesso em 27 de agosto de 2015.

Ao reconhecer a repercussão geral do tema, o Ministro Joaquim Barbosa sustentou que a

Relevância da atividade afasta do legislador infraconstitucional a liberdade irrestrita para definir conceitos-chave do cooperativismo, de modo que a respectiva tributação deverá seguir o sentido constitucionalmente coerente para “ato cooperativo”, “receitada atividade cooperativa” e “cooperados”. Por outro lado, a Constituição não tolera a utilização dessas entidades como instrumentos de mera exploração econômica, isto é, “conduit shells”, para unir tratamento regulatório – tributário favorecido ao singelo aumento patrimonial individual.⁴

Verifica-se, não somente dos exemplos acima citados, mas de outros, inclusive recentes, que os temas em matéria tributária em recurso repetitivo e repercussão geral possuem efeitos que acabam por nortear toda a Administração Tributária, que em ato conjunto procura fixar normas de procedimento para adequação da atuação de seus diversos setores diante das decisões exaradas em recuso repetitivo e de repercussão geral.

Tal fato gera efeitos completamente antagônicos.

De um lado a Administração pública estaria dificultando o acesso dos contribuintes e demais interessados aos Tribunais Superiores, haja vista que pelo menos sob um aspecto (político, econômico, jurídico ou social) é presumível a relevância da matéria tributária e sua transcendência aos limites subjetivos da causa e, de outro norte, os efeitos das decisões exaradas nos recursos repetitivos e de repercussão geral, sob os mesmos fundamentos, de relevância e transcendência ao limite subjetivo da causa, permitiria uma aplicação justa, efetiva e homogênea das decisões prolatadas em casos que guardam identidade entre si. Essa contrariedade

⁴BARBOSA, Joaquim. STF. RE 672215. Disponível em

<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4198556>. Acesso em 27 de agosto de 2015.

de efeitos e as consequências dela advindas são os aspectos objetos da presente monografia.

A metodologia empregada na elaboração deste trabalho foi a pesquisa bibliográfica e documental. Para tanto foram desenvolvidos os seguintes capítulos:

No capítulo primeiro será apresentada uma visão geral do Direito Tributário no Brasil, a sua evolução histórica e os seus princípios.

No capítulo segundo, serão estudados os recursos repetitivos e a repercussão geral, conceito e a forma como os referidos institutos são processados.

O capítulo terceiro é voltado à exposição de julgamentos relevantes, bem como a análise específica dos efeitos das decisões dos tribunais superiores em recurso repetitivo e de repercussão geral em matéria tributária.

1. O DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

1.1 Conceito de Direito Tributário

Antes de adentrar na história do Direito Tributário no Brasil, necessário a conceituação do referido instituto.

É certo que o Estado precisa manter a sua estrutura, ofertando o provimento das necessidades coletivas da sociedade. Para atingir essa finalidade, o Estado exerce, dentre outras, a sua atividade financeira, captando recursos para sua manutenção.

A principal fonte de captação de recursos públicos, sem dúvida alguma, está na cobrança de tributos. Essa atividade Estatal voltada para a obtenção de recursos financeiros é regulada pelo chamado Direito Tributário.

O Direito, para alguns doutrinadores, nasceu da necessidade de organização da sociedade, constituindo um conjunto de normas de orientação do homem em suas relações sociais.

As normas de convivência são práticas verificadas desde os primórdios da humanidade.

Para Miguel Reale, o direito

corresponde à exigência essencial e indeclinável de uma convivência ordenada, pois nenhuma sociedade poderia subsistir sem um mínimo de ordem, de direção e de solidariedade. É a razão pela qual um grande jurista contemporâneo, Santir Romano, cansado de ver o direito concebido apenas como regra ou comando, concebeu-o antes como realização de convivência ordenada.⁵

Hely Lopes Meirelles define o Direito como o conjunto de regras de conduta coativamente imposta pelo Estado.⁶

⁵ REALE, Miguel. Lições preliminares de direito. 27. ed. ajustada ao novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2004.

⁶MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.35.

Com o Direito Tributário não é diferente, já que esse tem por finalidade regular, por meio de normas, a relação jurídica existente entre o Estado e o contribuinte.

A doutrina tem se dedicado com afinco à obtenção do conceito ideal para o Direito Tributário. Entre inúmeras tentativas definitórias disponíveis na seara dogmática, muda-se algum aspecto ali, outro acolá, porém mantêm-se presentes os elementos estruturais da definição nessa ramificação do Direito.⁷

É certo que o Direito, enquanto sistema jurídico, é uma ciência una e qualquer divisão em “ramos” será apenas para fins didáticos. Com o Direito Tributário ocorre da mesma forma, “apesar de ser considerado um ramo autônomo do Direito, não há uma divisão que o afaste dos demais ramos. Ao contrário, as normas jurídicas tributárias estão permeadas de conceitos e institutos de outros ramos do Direito.”⁸

A partir de tais considerações, passa-se ao estudo do Direito Tributário.

Para se chegar ao conceito de Direito Tributário, é preciso a compreensão do que é o tributo, sua origem e sua previsão legal.

Nos termos do que preceitua o artigo 3º do Código Tributário Nacional,

Art. 3º 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.⁹

Ressalte-se que a Constituição Federal de 1988 não define o que é tributo, a definição está, conforme demonstrado acima, inserta no Código Tributário Nacional. Entretanto, a Carta Magna traz em seu bojo a normatização acerca do Sistema Tributário Nacional.

⁷SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. Ed. SARAIVA, 4ª edição, pg. 40.

⁸O Direito Tributário no Brasil. Disponível em www.brasilconcursos.com. Acesso em 08 de julho de 2015.

⁹Código Tributário Nacional – CTN.

O Sistema Tributário Nacional está consagrado na Constituição Federal de 1988 como a principal diretriz do Direito Tributário,¹⁰ estabelecendo regras básicas regentes da relação Estado/Fisco com o particular/contribuinte e definindo as espécies de tributo, bem como as limitações ao poder de tributar, a distribuição de competências tributárias e a repartição das receitas tributárias, caracterizando-se, pois, pela rigidez, presente na restrição da liberdade do Congresso Nacional em estabelecer a competência tributária de cada ente da federação, e pela complexidade, que pode ser verificada nas limitações ao poder de tributar e na repartição das receitas tributárias.

Com base nessa premissa, o Direito Tributário pode ser conceituado como "ramo didaticamente autônomo do direito, integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição arrecadação e fiscalização de tributos"¹¹.

Para Rubens Gomes de Souza, o Direito Tributário é um "ramo do Direito Público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares decorrentes de atividade financeira do Estado, no que se refere à obtenção de receitas que correspondem ao conceito de tributos"¹².

De forma sintetizada, Luciano Amaro define o Direito Tributário como "disciplina jurídica de tributos"¹³.

Já Ruy Barbosa Nogueira assim assevera:

O Direito Tributário continua ordenando segundo os princípios do Estado de Direito e então, em contrapeso à exigência e à coação unilateral do Fisco, é posto à disposição do obrigado um processo

¹⁰ATALIBA, Geral. Hermenêutica e sistema constitucional tributário. *Justiça – Revista do Ministério Público do Estado de São Paulo*, nº 77, p. 121; ARRUDA, Braz de Souza. O melhor sistema tributário. 1917. Trabalho apresentado para o concurso ao lugar de Professor Substituto da 5ª Seção da Faculdade de Direito de São Paulo – Fadusp, São Paulo, São Paulo; ATALIBA, Geraldo. Evolução do sistema constitucional tributário brasileiro. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília: Senado Federal, ano 5, nº 18, p. 63, abr./jun. 1968.

¹¹CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. Ed. Saraiva, 18ª edição, pg.15.

¹²SOUZA, Rubens Gomes. *Compêndio de Legislação Tributária*. Edições Financeiras S.A.. RJ:2ª ed; 1954. Pp. 13 e 14.

¹³AMARAO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 14ª edição, pg.2.

definitivo, por meio de vários remédios jurisdicionais disciplinados pelo próprio Estado, que outorgam ao obrigado uma tutela jurídica adequada para poder opor-se à exigência que considere injustificada.¹⁴

Há doutrinadores que conceituam o Direito Tributário a partir da finalidade do referido instituto, vejamos o que diz Hugo de Brito Machado:

A finalidade do direito tributário não é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado, mas o controle do poder de tributar a este inerente. O direito tributário existe para delimitar o poder de tributar, transformando a relação tributária, que antigamente foi uma relação simplesmente de poder, em relação jurídica. A finalidade essencial do direito tributário, portanto, não é a arrecadação do tributo, até porque esta sempre aconteceu, e aconteceu, independentemente da existência daquele. O direito tributário surgiu para delimitar o poder de tributar e evitar os abusos no exercício deste.

A conceituação de Pedro Nunes, aponta o Direito Tributário como sendo o

Ramo do direito público que compreende um conjunto de normas coercitivas que estabelecem relações jurídicas entre os contribuintes e o Estado, direitos e deveres de ambos e dos agentes fazendários; regula o sistema tributário e disciplina o lançamento, a arrecadação, fiscalização e aplicação dos impostos em geral, taxas e contribuições¹⁵.

O Tributarista Eduardo Sabbag, conceitua o Direito Tributário como “uma ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imanem o elo “Estado versus contribuinte”, na atividade financeira do Estado, quanto à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos”¹⁶.

Para o Doutor Kiyoshi Harada, o “Direito Tributário é o direito que disciplina o processo de retirada compulsória, pelo Estado, da parcela de riquezas de seus súditos, mediante a observância dos princípios reveladores do Estado de Direito. É a disciplina jurídica que estuda as relações entre o fisco e o contribuinte”¹⁷.

¹⁴NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 14.ed.São Paulo: Saraiva, 1995, p. 115.

¹⁵ PAULA, Roberto Oliveira de. O conceito de direito tributário à luz da doutrina. Disponível em <http://jus.com.br/artigos/34132/conceito-de-direito-tributario>. Acesso em 27 de agosto de 2015.

¹⁶SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. Ed. SARAIVA, 4ª edição, pg. 41.

¹⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 9ª Ed. São Paulo. Atlas, 2012.

Ao que se verifica, o conceito de Direito Tributário construído pelo Mestre Kiyoshi Harada se revela mais completo por abordar todos os elementos que o tipificam, tais como, a compulsoriedade do pagamento do tributo, quem é o credor e o devedor do tributo e, ainda, a necessidade de observância dos princípios que regem a matéria na relação jurídica tributária ali existente.

Dos conceitos acima colacionados, pode-se extrair que o Direito Tributário é o conjunto de normas que regulamentam a arrecadação e a fiscalização dos tributos, tendo como partes dessa relação o Estado e os contribuintes.

É, no dizer do Advogado Tributarista, Marcus Vinicius Saavedra,

uma barreira contra o arbítrio, que poderia ser demandado pelos governantes, na ânsia de querer usurpar toda e qualquer riqueza proveniente do indivíduo e/ou da sociedade de forma ditatorial, vingativa, sem critérios, pois, apenas através da lei e de nenhuma outra fonte formal é que se pode criar ou aumentar impostos de forma racional, porque o Estado tem a obrigação de prever os seus gastos e a forma de financiá-los¹⁸.

Assim, o Direito Tributário possibilita uma regulamentação direcionada acerca da tributação nas mais variadas relações existentes entre o Estado/Fisco e o contribuinte.

Ocorre que a evolução do Direito Tributário não se operou de forma simples, mas sim da junção de alguns fatores essenciais, tais como, o desenvolvimento dos tipos de sociedade, bem como das normas que a regulamentavam, por exemplo.

Há, entretanto, quem direcione o surgimento do Direito Tributário, como ramo autônomo do direito, ao desenvolvimento social e da ciência do direito. Esse é o entendimento de Marco Aurélio Greco:

Em primeiro lugar, é importante lembrar que o Direito Tributário é um daqueles ramos peculiares do Direito por ser um dos poucos que podem ter uma data de nascimento. Enquanto os outros não sabem muito bem quando nasceram, pois foram o resultado de uma

¹⁸SAAVEDRA. Marcus Vinicius. Direito Tributário e seus conceitos gerais. Artigos JusBrasil. Disponível em <http://marcus-saavedra.jusbrasil.com.br/artigos/111686320/direito-tributario-e-seus-conceitos-gerais>. Acesso em 27 de agosto de 2015.

constante construção de disciplinas, o Direito Tributário – estruturado como conjunto orgânico de regras sobre a tributação – pode receber como data de nascimento a edição do Código Tributário alemão de 1919. Não é dúvida de que muito antes deste documento existia o fenômeno da tributação e também não há dúvida de que antes dele existia uma disciplina jurídica do exercício da atividade tributária do Estado, bem como existiam textos doutrinários relevantes a respeito. Porém, o Código Tributário alemão é, fora de dúvida, o grande marco histórico da construção, com identidade própria deste segmento da experiência jurídica¹⁹.

A compreensão do conceito de Direito Tributário a partir de sua evolução histórica é matéria que será tratada no capítulo seguinte.

1.2 Evolução histórica do Direito Tributário no Brasil

O Direito Tributário no Brasil teve uma lenta formação e, como em outras sociedades, nasceu da constante vontade do homem em satisfazer suas necessidades coletivas, utilizando para tanto um fundo financeiro formado a partir das chamadas contribuições compulsórias obtidas pelo Estado de seus administrados, conhecidos nessa relação como contribuintes.

Observa-se na história que as imposições tributárias passaram por uma evolução que foi desde caracterizadas por vexatórias até contribuições compulsórias pelos costumes e mais tarde pela lei. Passaram de prestações pagas com a força braçal, em espécie (natural) e chegando ao dinheiro em si. Na política, passaram de contribuições sob força para as definidas em lei²⁰.

Em razão de sua lenta formação, pode-se dizer que o Direito Tributário é recente, apesar de, no Brasil, haver registro do que poderia, à época do descobrimento, ser tido como uma espécie de imposto.

(...) encontramos o Direito Tributário, como forma diferente, através do registro do que seria um imposto da época. O chamado quinto do pau-brasil foi o primeiro tributo transplantado em terras brasileiras. Ele era paga à coroa por todos os tesouros ou descobertas no Brasil. Seu nome representa a alíquota fiscal e a forma de pagamento, tendo

¹⁹ URBANO, Arthur. O surgimento e o desenvolvimento do direito tributário. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/33731/o-surgimento-e-desenvolvimento-do-direito-tributario>. Acesso em 27 de agosto de 2015.

²⁰ MATOS, Maria Lúcia Bastos Saraiva. Disponível em <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario>. Acessado em 15/07/2015.

em vista que a moeda corrente em Portugal não havia sido adotada nesta terra e todos os pagamentos à coroa eram feitos com madeira da árvore do Pau-Brasil. A arrecadação, bem como a fiscalização dos tributos eram feitos pelos servidores da coroa, em terras brasileiras, denominados de “rendeiros” e seus auxiliares.

Com as chamadas Capitânicas Hereditárias, a forma de pagamento dos tributos eram definidos pelas chamadas carta de doação e cartas de floral e eram pagos ao Rei, ao Capitão- Mor e ao Governador.

No sistema das capitânicas hereditárias, os tributos que se pagariam ao Rei, ao Capitão -Mor (encarregado de arrecadar os tributos) e ao Governador eram definidos pelas cartas de doação e cartas de floral. Assim, novos tributos referente à Coroa, surgiram no Brasil, como a redízima Monopólio do comércio do pau-brasil, das especiarias e das drogas; direito das alfândegas reais, relativo às mercadorias importadas e exportadas, ou naufragadas que dão à costa; quintos dos metais e pedras preciosas (ouro, prata, coral, pérola, cobre etc); dízima de pescados e das colheitas de todos os produtos da terram, colhidos ou fabricados; também os direitos fiscais de por parte dos donatários como, por exemplo, a doação efetiva de cerca de 20% das terras da capitania, 50% do valor do pau-brasil e do pescado e dízimo do quinto de metais e pedras preciosas que se encontrarem na capitania²¹.

Note-se que não havia na sistemática adotada os planos orçamentários, que só seriam implementados anos após, conforme se demonstrará ao londo deste capítulo.

Com a instituição do Governo – Geral, em razão do descontentamento do Rei de Portugal com as Capitânicas Hereditárias, criou-se um sistema de fiscalização da arrecadação nas Capitânicas Hereditárias.

O Provedor-Mor detinha plena autonomia de atuação em relação a outras autoridades portuguesas, resultando daí, abusos das cobranças fiscais - realizadas pelos rendeiros -, geralmente violentas, pois o arrematador deveria recolher a receita pré-estabelecida pelo governo, a qualquer custo, independentemente da capacidade contributiva dos colonos, ocasionando a criação de diversos impostos, taxas e contribuições. As fraudes foram constantes em função da

²¹BALTHAZAR, Cesar Ubaldo. A resistência ao pagamento de Tributos no Brasil. Uma breve análise histórica e humanística. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/2lZr/a-resistencia-ao-pagamento-de-tributos-no-brasiluma-breve-analise-historica-e-humanistica-ubaldo-cesar-balthazar-andre-zampieri-alves>. Acesso em 26 de agosto de 2015.

opressão fiscal, observando-se, já nesta época, episódios de isenções fiscais, voltados para os senhores de terra, para o cultivo de determinados produtos de interesse lusitanos. Ocorria, freqüentemente, a imposição de tributos excepcionais (extrafiscais) aos colonos, por exemplo, impostos para custear gastos com o casamento de príncipes, reconstrução de Lisboa etc, que, na maioria das vezes, de temporários passavam a ser fixos. Até as massas trabalhadoras, escravas ou não, estavam sujeitas às imposições fiscais lusitanas²².

No chamado Brasil Imperial, a vinda da família real portuguesa para o Brasil causou um grande impacto na cobrança de tributos no país. Isso porque foram instituídos diversos tributos para cobrir os gastos da coroa portuguesa:

Durante o I Reinado, a Constituição de 1824 continuou repetindo a estrutura tributária desorganizada e assistemática. No período regencial (1831-1840), podemos lembrar as causas mediatas que resultaram na Revolução Farroupilha, intrinsecamente ligadas à excessiva tributação sobre o gado e seus derivados, impedindo a concorrência com os países vizinhos. O II Reinado ficou marcado pelo fenômeno da bi-tributação e até da tri-tributação entre as províncias e o governo central, estes e os municípios, e pelo aumento dos tributos em função da Guerra do Paraguai²³.

Já na República, a quebra das relações entre a Igreja e o Estado fizeram com que as despesas do erário diminuíssem. A proclamação da República trouxe a formação de uma Constituição da República com a consagração do federalismo e do Estado laico. Na ótica tributária se firmou a competência fiscal da União e dos Estados por meio de um sistema de discriminação rígida de rendas tributárias²⁴.

Muitos impostos foram aproveitados do Império, com duas lacunas, porém: a superposição de tributos, ocasionando uma concorrência tributária entre União e Estado e a não contemplação dos Municípios, sendo que os tributos destes ficaram sob a competência dos Estados, os quais podiam ou não delegá-la aos Municípios.

A República Velha caracterizou-se pela política do "café com leite" (São Paulo e Minas dividindo o poder político nacional) e pela tentativa do crescimento dos investimentos estrangeiros através da emissão de moeda (encilhamento), resultando, nos anos posteriores,

²²Idem.

²³BALTHAZAR, Cesar Ubaldo. A resistência ao pagamento de Tributos no Brasil. Uma breve análise histórica e humanística. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/2lzt/a-resistencia-ao-pagamento-de-tributos-no-brasiluma-breve-analise-historica-e-humanistica-ubaldo-cesar-balthazar-andre-zampieri-alves>. Acesso em 26 de agosto de 2015.

²⁴Idem.

na contenção da emissão de moeda, contratação de empréstimos no exterior, aumento dos juros e a elevação dos gastos estatais, ocasionando uma elevação acentuada da carga tributária. Neste período, o governo assumiu os riscos que envolviam a produção e a comercialização do café, verificando-se, posteriormente, grandes prejuízos com o excedente do café, pagos pela população por meio de impostos.

É nesta conjuntura que surge o imposto de renda, em 1922, previsto no artigo 31 da Lei de Orçamento no 4.625, dispositivo este emendado em 1923, tendo entrado em vigor em 1924. Contudo, essa nova modalidade de imposto seria mais uma forma de amenizar os déficits do Erário e não um meio de equilibrar as riquezas entre ricos e pobres, como pretendiam os países mais desenvolvidos.

Na era Vargas (1930-1945), destaca-se a Constituição de 1934, que aperfeiçoou a discriminação de tributos por competências, ampliando o elenco dos tributos da União, contemplou os Estados com o imposto de vendas e consignações. Os Municípios receberam impostos privativos definidos, sendo proibida a bi-tributação e a impossibilidade do exercício cumulativo de competências. Durante a fase ditatorial (1937-1945), novos impostos foram criados como o imposto adicional ao de renda para proteção à família, recaindo sobre os solteiros, viúvos e casais sem filhos.

A Constituição de 1946 alterou sensivelmente a discriminação de rendas passando para a competência dos Municípios o imposto de indústrias e profissões, antes sob responsabilidade dos Estados; prevendo a competência da União, Estados e Municípios para instituir contribuição de melhoria. Os Municípios, em 1946, passaram a participar da arrecadação de diversos impostos.

Em 1953, foi nomeada uma comissão, presidida por Rubens Gomes de Sousa, para elaborar um anteprojeto do futuro Código Tributário Nacional. Por razões políticas e econômicas, referido projeto não foi aprovado, servindo apenas, anos mais tarde, como base para a reforma tributária de 1965. Em função dos vultosos gastos, superiores às receitas, o Conselho Nacional de Economia assinalou a necessidade de uma reforma do sistema tributário, parcialmente realizada pela Emenda Constitucional n.5, de 1961, a qual instituiu nova discriminação de rendas em favor dos Municípios. Ressalta-se o descaso das autoridades e a morosidade para se realizar as reformas.

Este período (1946-1964) foi marcado por grandes empréstimos, importações de tecnologia e numerosos produtos (elevando os déficits da balança comercial), o estabelecimento de transnacionais no país e um considerável grau de industrialização.

A fase militar adotou uma política desenvolvimentista e o chamado "milagre brasileiro" realizou-se às custas de elevados

empréstimos e forte intervenção estatal, o que resultou em uma alta inflação e aumento das disparidades entre os mais ricos e os mais pobres. A política tributária, na ditadura militar, foi pensada em função dos interesses dos setores financeiros, com uma certa preocupação social (tentativa de reduzir as desigualdades sociais) e um objetivo econômico (estimular o desenvolvimento). Buscava-se por meio dos tributos reduzir o déficit do tesouro. Portanto, pregava-se a necessidade de uma reforma tributária, sem elevar a inflação. Diversas críticas eram feitas ao sistema constitucional tributário brasileiro.

Dentre outras(15), argumentava-se que a tributação era ampla e variada, com excesso de tributos, os quais baseavam-se em distinções meramente jurídicas, não refletindo uma situação econômica; praticava-se uma discriminação de rendas meramente empírica; o imposto de exportação era estadual, não condizente com seu papel regulador da política monetária e cambial; o imposto sobre vendas e consignações incidia de forma cumulativa; o imposto de transmissão imobiliária era destituído de racionalidade; o sistema não levava em conta as inter-relações entre impostos federais, estaduais e municipais;

Vários impostos eram destituídos de finalidade econômica e poderiam ser suprimidos. A Emenda Constitucional no 18, de 1965, foi considerada a primeira reforma que mudou significativamente o sistema tributário brasileiro, pois as Constituições de 1934, 1937 e 1946, apenas repetiram o sistema da Carta Magna de 1891, alterando aqui e ali a discriminação de rendas então vigente. Apesar das críticas citadas, a reforma propiciou condições para a promulgação da Lei 5.152, de 1966, que se transformaria no Código Tributário Nacional, em vigência a partir de 1967. No ano de 1969 a Constituição foi emendada. A conhecida Emenda n.01/69, no que se refere à tributação, dentre outras inovações, incluiu a extração dentre as modalidades de incidência do imposto especial relativo aos minerais. A Direção-Geral da Fazenda Nacional foi substituída pela Secretaria da Receita Federal, com estrutura mais ágil, corpo de auditores mais técnico, atuando dentro de um sistema tributário um pouco mais enxuto. Não obstante os avanços, alguns aspectos negativos persistiram, podendo ser citados o desequilíbrio financeiro entre o aumento de despesas e o aumento de receitas, impostos ainda mal administrados, e um exagero do número de leis tributárias, ordinárias e regulamentares²⁵.

²⁵BALTHAZAR, Cesar Ubaldo. A resistência ao pagamento de Tributos no Brasil. Uma breve análise histórica e humanística. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/21zr/a-resistencia-ao-pagamento-de-tributos-no-brasiluma-breve-analise-historica-e-humanistica-ubaldo-cesar-balthazar-andre-zampieri-alves>. Acesso em 26 de agosto de 2015.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o sistema Tributário brasileiro foi reestruturado.

Segundo Maria Lúcia Bastos Saraiva Matos, no tocante ao sistema tributário presente na Constituição Federal de 1988, se destacam três bases fundamentais: 1) princípios gerais da tributação que basicamente admite uma figura gênero com a denominação de tributo e seus tipos como o imposto (é vedada a sua vinculação a qualquer órgão, fundo ou despesas), taxas (possuem justificação no poder de polícia ou utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos ou divisíveis), contribuições de melhoria (decorrente de obras públicas), empréstimo compulsório (instituído para as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidades públicas, guerra ou sua iminência) e por fim as contribuições (nas espécies: contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas); 2) as limitações ao poder de tributar, que consagra o caráter pessoal dos impostos e o princípio da capacidade econômica do contribuinte, quando possível; 3) distribuição das competências tributárias onde encontramos o campo exato de atribuições da lei complementar, definição de tributos e de suas espécies, incluindo fato gerador, base de cálculo e contribuinte²⁶.

É certo que, além de traçar as diretrizes, o advento da Constituição Federal de 1988 também reacendeu a discussão acerca da reforma tributária, como meio de descentralizar o poder da União e garantir à sociedade maior justiça fiscal, eliminando as incongruências existentes, com uma efetiva adaptação à nova realidade econômica do país.

Ademais, a evolução do sistema tributário brasileiro atual, deve considerar, também, a forma de solucionar os conflitos advindos da relação entre o fisco e o contribuinte. Principalmente no âmbito dos Tribunais Superiores frente a sistemática implementada para o julgamento dos Recursos Repetitivos e de Repercussão Geral

²⁶ MATOS, Maria Lúcia Bastos Saraiva. Disponível em <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario>. Acessado em 05 de agosto de 2015.

em matéria tributária, conforme se demonstrará no decorrer deste trabalho, em capítulo específico.

1.3 Os princípios de Direito Tributário no Brasil

Para a evolução da tese, objeto deste trabalho acadêmico, é de suma importância uma breve síntese acerca dos princípios de direito tributário existentes no ordenamento jurídico brasileiro para que seja possível a compreensão dos parâmetros adotados quando do julgamento de recursos que tenham por objeto matéria tributária.

(...) princípios são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, a aplicação e integração ou mesmo para a elaboração de novas normas. São verdades fundantes de um sistema de conhecimento, como tais admitidas, por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas também por motivos de ordem prática de caráter operacional, isto é, como pressupostos exigidos pelas necessidades da pesquisa e da práxis²⁷.

Ao projetar o conceito de princípio à matéria tributária pode-se dizer que os princípios de Direito Tributário são normas constitucionais que limitam e regulam a competência tributária, conferindo maior efetividade de valores no ordenamento jurídico²⁸.

A partir desse panorama, passa-se aos princípios que norteiam o Direito Tributário no Brasil.

O primeiro princípio estudado é o chamado Princípio da Legalidade, cuja previsão encontra-se no artigo 150 da Constituição Federal de 1988, que assim preconiza:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal:

²⁷ REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p 37.

²⁸ NASCIMENTO, Carlos Henrique Rodrigues. Princípios Jurídicos do Direito Tributário. Disponível em <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8399/Principios-juridicos-do-direito-tributario>. Acesso em 06 de agosto de 2015.

I- exigir ou aumentar tributo sem que lei o estabeleça²⁹.

Veja, como bem assevera Eduardo Sabbag, o dispositivo acima

é a franca especificação do indigitado art. 5º, II, da CF/88, permitindo-se a adoção do importante aforismo *mullum tributum sine lege*. Em outras palavras, o tributo depende de lei para ser instituído e para ser majorado. Se o tributo é veículo de invasão patrimonial, é prudente que isso ocorra segundo a vontade popular, cuja lapidação se dá no Poder Legislativo e em suas Casas Legislativas. Tal atrelamento, no trinômio “tributo-lei-povo” assegura ao particular um “escudo” protetor contra injunções estatais feitas por instrumento diverso de lei.³⁰

Como bem asseverado por Hugo de Brito Machado, o Princípio da Legalidade Tributária no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, é, sem dúvida, um dos princípios mais importantes como forma de limitação aos governantes na atividade de tributação³¹.

A explicitação do preceito constitucional da Legalidade Tributária, está inserta no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Segundo o citado artigo, a lei que institui um tributo deve conter elementos obrigatórios³².

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I- a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II-a majoração de tributos, ou a sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21,26,39,57 e 65;

III-a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV-a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21,26,39,57 e 65;

V-a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal;

²⁹Constituição Federal de 1988– CF/88.

³⁰SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. Ed. SARAIVA, 4ª edição, pg. 65.

³¹Machado, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, p. 139.

³²SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. Ed. SARAIVA, 4ª edição, pg. 68.

VI-as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades³³.

Veja que o referido dispositivo traz uma lista taxativa de elementos, sendo por isso rotulada pelos estudiosos como “legalidade estrita em matéria tributária”. Entretanto, há entendimento na doutrina de que o referido princípio poderá ser mitigado,

em situação excepcional de extrafiscalidade, permitindo-se ao Poder Executivo a flexibilização no manejo das alíquotas de certos gravames regulatórios. Daí, “a luz das disposições em vigor da Constituição Federal, não ser possível afirmar que qualquer tributo só pode ter suas alíquotas aumentadas por lei”³⁴.

Além do Princípio da Legalidade, outros princípios direcionam a atividade tributária no Brasil, como por exemplo o Princípio da Anterioridade Tributária, da Isonomia Tributária, da Irretroatividade Tributária, da Vedação ao confisco, dentre outros que serão abordados paulatinamente.

Pelo Princípio da Anterioridade Tributária, inserto no artigo 150, III, alíneas “b” e “c” da Constituição Federal de 1988, entende-se como a garantia de que a criação ou majoração de tributos por lei ocorra anteriormente ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado.

Através do referido princípio a relação existente entre o fisco e contribuinte é revestida de segurança jurídica.

O princípio da anterioridade da lei tributária, além de constituir limitação ao poder impositivo do Estado, representa um dos direitos fundamentais mais importantes outorgados pela Carta da República ao universo dos contribuintes. (...) O respeito incondicional aos princípios constitucionais evidencia-se como dever inderrogável do Poder Público. A ofensa do Estado a esses valores que desempenham, enquanto categorias fundamentais que são, um papel subordinante na própria configuração dos direitos individuais ou coletivos, introduz um perigoso fator de desequilíbrio sistêmico e rompe, por completo, a harmonia que deve presidir as relações sempre tão estruturalmente desiguais entre as pessoas e o Poder.

³³Código Tributário Nacional-CTN.

³⁴SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. Ed. SARAIVA, 4ª edição, pg. 77.

Não posso desconhecer (...) que os princípios constitucionais tributários, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos outorgados, pelo ordenamento positivo, aos sujeitos passivos das obrigações fiscais. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete, quaisquer que sejam os contribuintes, à imperatividade de suas restrições³⁵.

Outro princípio de direito tributário é o Princípio da Isonomia Tributária, inserto no artigo 150, II, da Constituição Federal.

Segundo o referido princípio é vedado,

instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por ela exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos³⁶.

Ocorre que para melhor aplicabilidade, como bem afirma o ilustre doutrinador Bernardo Ribeiro de Moraes, o Princípio da Isonomia Tributária deve ser norteado por regras que impliquem no reconhecimento de que a igualdade jurídica tributária consiste numa igualdade relativa, com seu pressuposto lógico da igualdade de situações condições, não se admitindo exceções ou privilégios, tais que excluam a favor de um aquilo que é exigido de outros em idênticas circunstâncias e, ainda, que a existência de desigualdades naturais justifica a criação de categorias ou classes de contribuintes, desde que não arbitrárias.³⁷

Ao que se verifica, o Princípio em tela é de suma importância para o estudo proposto no presente trabalho acadêmico, em razão da sistemática adotada na análise dos Recursos Repetitivos e de Repercussão Geral, conforme será demonstrado adiante.

Avançando na abordagem acerca dos Princípios Tributários, passaremos ao estudo do Princípio da Irretroatividade Tributária.

³⁵Mello, Celso. STF, ADI n. 939-7, rel. Min. Sydney Sanches, j. 15-12-1993.

³⁶Constituição Federal de 1988– CF/88.

³⁷MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, pp. 116-117.

A previsão constitucional do citado princípio está expressa no artigo 150, III, “a” da Carta Magna de 1988. *In verbis*:

Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III- cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

A respeito da Irretroatividade Tributária,

o que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência³⁸.

Pode-se dizer que a irretroatividade tributária garante a manutenção, no âmbito da relação fisco-contribuinte, da segurança jurídica, permitindo que o contribuinte tenha uma compreensão do conteúdo da norma e seus efeitos concretos.

Outro princípio norteador do Direito Tributário é o Princípio da Vedação ao Confisco.

Assim como os outros princípios citados anteriormente, o Princípio da Vedação ao Confisco encontra previsão na Constituição Federal de 1988. Vejamos o que dispõe o artigo 150, inciso IV do referido diploma legal:

Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV- utilizar tributo com efeito de confisco.

Apesar do claro teor da norma, na doutrina, o conceito e aplicabilidade da vedação ao confisco ainda é cercado de inúmeras interpretações, sendo que a

³⁸AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro, 14. ed., p. 118.

“aferição do parâmetro ideal para fins de detecção da confiscabilidade dota-se, inexoravelmente, de acentuado grau de generalidade e abstração”³⁹.

Entretanto, nos parece mais didática a conceituação adotada por Paulo Cesar Baria de Castilho, ao definir o confisco tributário como “uma ação do Estado, empreendida pela utilização do tributo, a qual retira a totalidade ou parcela considerável da propriedade do cidadão contribuinte, sem qualquer retribuição econômica ou financeira por tal ato”⁴⁰.

Prosseguindo no tema, nos deparamos com o Princípio Tributário da Não Limitação ao Tráfego de Pessoas e Bens, com previsão legal inserida no artigo 150, inciso V da Constituição Federal, cujo teor se transcreve abaixo:

Art.150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

V- estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvadas a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Note-se que há uma exceção na norma acima transcrita. A não limitação ao tráfego de pessoas e bens não abrange a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Entretanto, o que se deve extrair da norma é que

o que a Constituição veda é o tributo que onere o tráfego de interestadual ou intermunicipal de pessoas ou bens; o gravame tributário seria uma forma de limitar esse tráfego. Em última análise, o que está em causa é a liberdade de locomoção (de pessoas ou bens), mais do que a não discriminação de bens ou pessoas, a pretexto de irem para outra localidade ou de lá virem; ademais, prestigiam-se a liberdade de comércio e o princípio federativo.⁴¹

³⁹SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. Ed. SARAIVA, 4ª edição, pg. 243.

⁴⁰CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. Confisco Tributário, p.39.

⁴¹AMARO, Luciano. Direito Tributário brasileiro, 14. ed., pp. 145-146.

Além dos princípios já citados, também são considerados princípios de direito tributário o Princípio da Uniformidade Geográfica, com previsão no artigo 151, inciso I, da Constituição Federal, o Princípio da Isonômica Tributação da Renda nos Títulos da Dívida Pública e nos Vencimentos dos Funcionários Públicos, com previsão no inciso II, também do artigo 151 da Constituição, o Princípio da Proibição das Isenções Heterônomas, inserto no artigo 151, III da CF e, por fim, o Princípio da Não Discriminação baseada em procedência ou destino, normatizado no artigo 152 da Carta Magna de 1988.

A importância desse breve estudo acerca dos princípios de Direito Tributário se justifica no fato de que

(...) é por meio da arrecadação de tributos pagos pela sociedade que o Estado se realiza sua gestão e políticas públicas. Todavia, o poder de tributar do Estado deve ser compreendido de forma restritiva e limitada para se evitar a imposição sem controle de tributos, que perturbaria a coletividade. Assim, os princípios constitucionais são mecanismos imprescindíveis para evitar deturpação por parte dos entes políticos porque o poder/direito deferido a esses agentes políticos não pode ser exercido com desobediência aos direitos dos contribuintes ou com ofensa as limitações constitucionais.(...)⁴².

Dessa forma, como os Princípios de Direito Tributário tendem a evitar a imposição Estatal sem controle de tributos, da mesma forma, servem para nortear o senso de justiça no julgamento da matéria tributária, em especial, nos Recurso Repetitivo e de Repercussão geral, como será demonstrado adiante.

⁴²A importância dos princípios constitucionais de Direito Tributário. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,a-importancia-dos-principios-constitucionais-do-direito-tributario,37333.html>. Acesso em 1º de agosto de 2015.

2. OS RECURSOS REPETITIVOS E DE REPERCUSSÃO GERAL

Com vistas a garantir maior celeridade e justiça no julgamento dos recursos Especial e Extraordinário, interpostos com idêntica fundamentação, a legislação de regência instituiu a sistemática dos Recursos Repetitivos e de Repercussão Geral, respectivamente.

O Supremo Tribunal Federal assim definiu a Repercussão Geral:

A repercussão geral é um instrumento processual inserido na Constituição Federal de 1988, por meio da Emenda Constitucional 45, conhecida como a 'Reforma do Judiciário'. O objetivo desta ferramenta é possibilitar que o Supremo Tribunal Federal selecione os recursos extraordinários que irá analisar, de acordo com critérios de relevância jurídica, política, social ou econômica. O uso desse filtro recursal resulta em uma diminuição do número de processos encaminhados à Suprema Corte. Uma vez constatada a existência de repercussão geral, o STF analisa o mérito da questão, e a decisão proveniente dessa análise será aplicada posteriormente pelas instâncias inferiores, em casos idênticos. A preliminar de repercussão geral é analisada pelo Plenário do STF, por meio de um sistema informatizado, com votação eletrônica, ou seja, sem necessidade de reunião física dos membros do Tribunal. Para recusar a análise de um RE são necessários pelo menos 8 votos, caso contrário, o tema deverá ser julgado pela Corte. Após o relator do recurso lançar no sistema sua manifestação sobre a relevância do tema, os demais ministros têm 20 dias para votar. As abstenções nessa votação são consideradas como favoráveis à ocorrência de repercussão geral na matéria⁴³.

Já no tocante ao recurso especial, representativo de controvérsia, o Desembargador do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Sebastião Ogê Muniz, assim leciona:

(...) foi incluído no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 11.672, de 8 de maio de 2008, que acrescentou o artigo 543-C ao CPC. Ele também está disciplinado na Resolução do Superior Tribunal de Justiça (STJ) nº 8, de 7 de agosto de 2008, que estabelece os procedimentos relativos ao processamento e ao julgamento desse recurso. O recurso especial representativo de controvérsia será processado de forma semelhante ao recurso extraordinário com

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Homepage* oficial. Apresenta glossário jurídico, dentre outros. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 25 de julho de 2013.

repercussão geral. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial seguirá o disposto no artigo 543-C do CPC. O presidente do Tribunal de origem admitirá um ou mais recursos representativos da controvérsia e os encaminhará ao STJ. Os demais recursos especiais ficarão suspensos até o pronunciamento definitivo desse Tribunal. Na hipótese de o presidente do Tribunal de origem não selecionar o recurso especial representativo de controvérsia, o relator, no STJ, ao identificar que sobre a controvérsia já existe jurisprudência dominante ou que a matéria já está afeta ao colegiado, poderá determinar a suspensão, nos tribunais de segunda instância, dos recursos nos quais a controvérsia esteja estabelecida. O relator do recurso especial representativo de controvérsia, da mesma forma que o do recurso extraordinário com repercussão geral, poderá admitir manifestação de pessoas, órgãos ou entidades, desde que estas tenham interesse na controvérsia. O Ministério Público terá vista do processo pelo prazo de quinze dias. Transcorrido esse prazo e remetida cópia do relatório aos demais ministros, o processo será julgado com preferência sobre os demais, ressalvados os que envolvam réu preso e os pedidos de habeas corpus. Os recursos especiais sobrestados na origem terão seguimento denegado, na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do STJ, ou serão novamente examinados pelo Tribunal de origem, caso o acórdão recorrido diverja da orientação daquele. Nessa nova análise, caso o Tribunal de origem mantenha a decisão divergente da orientação do STJ, será feito o exame de admissibilidade do recurso especial. Após este resumo desses dois institutos jurídicos, será traçado, no item seguinte, um panorama geral da gestão, especialmente no âmbito do Poder Judiciário⁴⁴.

A previsão na norma, no tocante ao Recurso Repetitivo, se deu com o advento da Lei Federal nº 11.672/08 que, ao acrescentar o artigo 543-C e seguintes ao Código de Processo Civil, assim determinou:

Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo.

§ 1º Caberá ao presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos representativos da controvérsia, os quais serão encaminhados ao Superior Tribunal de Justiça, ficando suspensos os demais recursos especiais até o pronunciamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

⁴⁴MUNIZ, Sebastião Ogê. O recurso extraordinário e o recurso especial repetitivo: a relevância de sua gestão para o Poder Judiciário. Disponível em http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao058/Sebastiao_Muniz.html. Acesso em 20 de agosto de 2015.

§ 2º Não adotada a providência descrita no § 1º deste artigo, o relator no Superior Tribunal de Justiça, ao identificar que sobre a controvérsia já existe jurisprudência dominante ou que a matéria já está afeta ao colegiado, poderá determinar a suspensão, nos tribunais de segunda instância, dos recursos nos quais a controvérsia esteja estabelecida. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§ 3º O relator poderá solicitar informações, a serem prestadas no prazo de quinze dias, aos tribunais federais ou estaduais a respeito da controvérsia. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§ 4º O relator, conforme dispuser o regimento interno do Superior Tribunal de Justiça e considerando a relevância da matéria, poderá admitir manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§ 5º Recebidas as informações e, se for o caso, após cumprido o disposto no § 4º deste artigo, terá vista o Ministério Público pelo prazo de quinze dias. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§ 6º Transcorrido o prazo para o Ministério Público e remetida cópia do relatório aos demais Ministros, o processo será incluído em pauta na seção ou na Corte Especial, devendo ser julgado com preferência sobre os demais feitos, ressalvados os que envolvam réu preso e os pedidos de **habeas corpus**. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§ 7º Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem: (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

I - terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

II - serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§ 8º Na hipótese prevista no inciso II do § 7º deste artigo, mantida a decisão divergente pelo tribunal de origem, far-se-á o exame de admissibilidade do recurso especial. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008).

§ 9º O Superior Tribunal de Justiça e os tribunais de segunda instância regulamentarão, no âmbito de suas competências, os procedimentos

relativos ao processamento e julgamento do recurso especial nos casos previstos neste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.672, de 2008)⁴⁵.

No tocante à chamada Repercussão Geral, a previsão na norma ocorreu com a edição da Emenda Constitucional nº 45/2004, que ao acrescentar o §3º ao artigo 102 da Constituição Federal, inovando, prescreveu:

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

(...)

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)⁴⁶.

Da leitura dos citados dispositivos acima transcritos, verifica-se que a intenção do legislador pátrio foi a de instrumentalizar uma espécie de filtro para os recursos destinados ao Superior Tribunal de Justiça e ao Supremo Tribunal Federal e, assim, garantir aplicabilidade recursal aos princípios da duração razoável do processo e da eficiência da Administração Pública, ambos insertos na própria Constituição Federal de 1988.

Apesar da nobre intenção do legislador, quando se trata de matéria tributária, o julgamento dos recursos Especial e Extraordinário com a aplicação do procedimento destinado aos recursos repetitivos e de repercussão geral passam a ter nuances que merecem uma atenção especial.

Isso porque, conforme dito na introdução do presente artigo, o julgamento dos recursos repetitivos e de repercussão em matéria tributária possuem efeitos que acabam por nortear toda a Administração Tributária, que em ato conjunto procura fixar

⁴⁵Código de Processo Civil Brasileiro.

⁴⁶Constituição Federal de 1988.

normas de procedimento para adequação da atuação de seus diversos setores diante das decisões exaradas em recuso repetitivo e de repercussão geral.

3. OS EFEITOS DAS DECISÕES DOS TRIBUNAIS SUPERIORES EM RECURSO REPETITIVO E DE REPERCUSSÃO GERAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Conforme dito no tópico anterior, o procedimento adotado pelos Tribunais Superiores, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, ante o recebimento de Recurso Especial e Extraordinário, respectivamente, inclui a análise e verificação da existência de um recurso que seja representativo da controvérsia.

O recurso representativo da controvérsia sobrestará os demais recursos que tenham por fundamento idêntica questão de direito até que seja julgado e, posteriormente, a decisão exarada será aplicada aos recursos sobrestados.

O procedimento é adotado aos recursos que tenham idêntica questão de direito, inclusive em matéria tributária.

Entretanto, quando se trata da relação estabelecida entre o Fisco (Estado) e o contribuinte, a consequência do julgamento por meio da sistemática do recurso representativo da controvérsia com aplicação da decisão aos demais recursos sobrestados, vai além da eficiência e economia processual no âmbito do Poder Judiciário.

Muitos são os temas em matéria tributária que tiveram a repercussão geral conhecida pelo Supremo Tribunal Federal, como o caso da cobrança de Imposto de Renda e a Contribuição Social de Lucro Líquido sobre lucros obtidos por empresas controladas ou coligadas no exterior, independente da disponibilidade desses valores pela controlada ou coligada no Brasil, debatido no RE 611586. Na oportunidade, restou consignado que o tema transcendia os interesses das partes litigantes, pois tratava-se de valores constitucionais de grande relevância.

À época, o relator do recurso, Ministro Joaquim Barbosa, entendeu que de um lado havia

“a adoção mundialmente difundida da tributação em bases universais, aliada à necessidade de se conferir meios efetivos de apuração e

cobrança à administrativa tributária. Em contraponto, a Constituição impõe o respeito ao fato jurídico tributário do Imposto de Renda, em garantia que não pode ser simplesmente mitigada por presunções ou ficções legais inconsistentes”.

Outro tema de grande impacto, cuja repercussão geral foi reconhecida pelo STF, nos autos do RE 672215, tratava da incidência de Cofins, PIS e CSLL sobre o produto de ato cooperado.

Ao reconhecer a repercussão geral do tema, o Ministro Joaquim Barbosa sustentou que a “relevância da atividade afasta do legislador infraconstitucional a liberdade irrestrita para definir conceitos-chave do cooperativismo, de modo que a respectiva tributação deverá seguir o sentido constitucionalmente coerente para “ato cooperativo”, “receitada atividade cooperativa” e “cooperados”. Por outro lado, a Constituição não tolera a utilização dessas entidades como instrumentos de mera exploração econômica, isto é, “*conduit shells*”, para unir tratamento regulatório – tributário favorecido ao singelo aumento patrimonial individual”.

Verifica-se, não somente dos exemplos acima citados, mas de outros, inclusive recentes, que os temas em matéria tributária em recurso repetitivo e repercussão geral possuem efeitos que acabam por nortear toda a Administração Tributária, que em ato conjunto procura fixar normas de procedimento para adequação da atuação de seus diversos setores diante das decisões exaradas em recuso repetitivo e de repercussão geral.

Toma-se por exemplo a atuação do Supremo Tribunal Federal, ao determinar a interpretação constitucional a ser empregada diante de um conflito de interesses instaurado por meio do chamado Recurso Extraordinário.

Sabe-se que o texto constitucional é único,

(...) porém, produz múltiplas interpretações antagônicas, realizadas por inúmeros cientistas e por inúmeros aplicadores do direito no ciclo da positivação (...). É exatamente neste contexto que emergem os principais litígios em matéria de direito tributário. Na medida em que

um determinado tributo pode ser tido como inconstitucional, à luz de uma corrente doutrinária específica, é facultado ao contribuinte acionar o Poder Judiciário, requerendo a tutela jurisdicional do Estado, para que o mesmo prescreva a referida inconstitucionalidade e afaste do postulante a possibilidade de sofrer as consequências da incidência tributária. Neste momento, a Fazenda Pública é chamada em juízo para se defender e fatalmente fará uso da posição doutrinária antagônica, caso exista, se não, produzirá um entendimento para afirmar a constitucionalidade do tributo. É a sua tarefa, defender os interesses arrecadatários do ente tributante. Uma vez estabelecida a relação jurídica conflituosa, é obrigação do Poder Judiciário resolvê-la⁴⁷.

Entretanto, a análise de casos concretos, baseados em dados fornecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, levam a inexorável conclusão de que, em se tratando de matéria tributária, o que ocorre efetivamente na maioria dos casos é a diminuição da eficácia normativa constitucional em função da necessidade de arrecadação para abastecer os cofres públicos.

Tal assertiva pode ser exemplificada com a análise dos Recursos Extraordinários levados ao Supremo Tribunal Federal, cuja repercussão geral fora reconhecida, que culminaram, por, exemplo, na edição da Súmula Vinculante nº 8.

O julgamento unificado dos Recursos Extraordinários de nº 560.626, 556.664, 559882 e 559.943, cuja matéria discutida se referia ao reconhecimento da inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e do parágrafo único, do artigo 5º, do Decreto Lei 1.569/77.

Acerca do referido julgamento, importante ressaltar as considerações realizadas por Ricardo Mrad, Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP:

Se assim for, temos uma verdadeira incompatibilidade jurídica entre a Súmula Vinculante nº. 8 e o julgamento do recurso extraordinário que a precedeu e que lhe confere fundamento de validade, na medida em que somente nesta segunda decisão temos a modulação dos efeitos, que, a rigor, também poderia e deveria ter sido conferida à Súmula Vinculante nº. 8, mas não o foi.

⁴⁷MRAD, Ricardo. Repercussão geral e súmula vinculante em matéria tributária. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp139547.pdf>. Acesso em 21 de agosto de 2015.

Esta é uma questão delicadíssima, pois provoca insegurança jurídica no sistema. Aliás, trata-se de uso equivocado de instrumentos jurídicos que foram criados com a finalidade de conferir segurança ao sistema e não o contrário. Por isso, afirmamos. As decisões em sede de recurso extraordinário com repercussão geral e as súmulas vinculantes, ao tratarem do mesmo tema, não podem ter conteúdos normativos diversos, inclusive no que diz respeito à modulação de seus efeitos. Suponhamos que a União tenha constituído, em face de um determinado contribuinte, crédito tributário exigindo o pagamento das contribuições previdenciárias devidas nos últimos dez anos. O contribuinte realiza o pagamento e fica sabendo, dias depois, das decisões do Supremo Tribunal Federal acima debatidas. Mesmo inconformado, pois à luz da modulação dos efeitos levada a cabo no julgamento dos recursos extraordinários em apreço, ele não pode mais propor a ação de repetição do indébito. A Lei 11.417/2006, ao disciplinar a edição das súmulas vinculantes, prevê, em seu art., a possibilidade de modulação dos seus efeitos. tributário, o contribuinte decide propor a respectiva demanda na Justiça Federal Pergunta-se: como deverá proceder o Juiz Federal de primeira instância? Caso ele se submeta a Súmula vinculante n.º 8, deverá julgar procedente o pleito do contribuinte e condenar a União ao pagamento do indébito tributário. Caso verta para o lado da modulação dos efeitos, realizada nos recursos extraordinários em análise, deverá julgar improcedente a ação, pois proposta fora do prazo estabelecido pela modulação dos efeitos em questão. Como anteriormente afirmado, entendemos que os magistrados de primeira instância não estão submetidos ao teor dos julgamentos proferidos em sede de recurso extraordinário, por outro lado, devem obediência às súmulas vinculantes, logo, a demanda em questão deverá ser julgada procedente. Julgada procedente a demanda, a Fazenda Nacional interpõe recurso de apelação, consubstanciado na modulação dos efeitos no julgamento dos recursos extraordinários em questão. Em sede de contrarrazões, continua o contribuinte fundamentando seu pedido na Súmula Vinculante n.º 8. E agora, como deverá proceder o competente Tribunal Federal? Inevitavelmente, a questão deverá ser devolvida ao Supremo Tribunal Federal, que sobre ela deverá tomar partido. Existe, também, outro caminho passível de ser percorrido pelo contribuinte. Trata-se do protocolo de pedido administrativo de repetição do indébito tributário ou de compensação. Caso seu pedido seja negado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, o que, na atual situação jurídica do tema, é ilícito, na medida em que a administração pública deve se submeter às Súmulas Vinculantes, poderá o contribuinte propor reclamação diretamente no Supremo Tribunal Federal. Se assim ocorrer, é bastante provável que o plenário do Supremo Tribunal Federal venha a reformular a Súmula Vinculante n.º 8, para nela constar a modulação dos efeitos em debate. Seja como for, o tema é emblemático e nos demonstra como os novos institutos jurídicos em questão (súmula vinculante e repercussão geral) podem

gerar insegurança jurídica caso não sejam utilizados com o devido cuidado.⁴⁸

Apesar da existência de decisões tendenciosas em beneficiar o Estado, há casos também em que a atuação do fisco encontra obstáculo em razão de decisões consolidadas a favor dos contribuintes.

Para esses casos, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN está autorizada a não contestar, recorrer, ou desistir de recursos interpostos em situações abarcadas por decisões do Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal em recurso repetitivo e repercussão geral.

A possibilidade para que a Procuradoria – Geral da Fazenda Nacional renuncie fundamentadamente a interposição de recursos ou outras medidas diante de decisões proferidas em recurso repetitivo e repercussão geral em matéria tributária encontra previsão no artigo 19, incisos IV e V da Lei nº 10.522/02:

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 arts. 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.

Do referido artigo se verifica que a atuação da Procuradoria – Geral da Fazenda Nacional em razão de decisão oriunda de situações submetidas aos ritos do

⁴⁸Mrad, Ricardo. Repercussão geral e súmula vinculante em matéria tributária. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp139547.pdf>. Acesso em 21/08/2015.

recurso repetitivo e da repercussão geral é estendida a todos os interessados que, mesmo não sendo partes diretas na lide, são afetados pela decisão proferida.

A forma de aplicabilidade dos citados incisos do artigo 19 da Lei nº 10.522/02 está também disciplinada na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, que dispõe sobre comunicações decorrentes de julgamentos proferidos em controle concentrado de constitucionalidade (STF) ou sob o rito dos arts. 543-B e 543-C do CPC – recursos extraordinários com repercussão geral reconhecida (STF) e recursos especiais repetitivos (STJ).

Apesar da dubiedade de efeitos, um ponto é inegável: seja em benefício do fisco ou do contribuinte, as decisões exaradas pelos Tribunais Superiores no julgamento dos recursos representativos da controvérsia, tanto em recursos repetitivos quanto na repercussão geral, orientam toda a Administração Pública de forma a permitir que em casos realmente idênticos haja a aplicação homogênea da norma, elevando ao menos, o sentimento de justiça e equidade.

CONCLUSÃO

É possível concluir, diante do exposto, que a sistemática dos recursos repetitivos e de repercussão geral, quando se trata de matéria tributária, pode ser considerada uma via de mão dupla.

Se por um lado há julgamentos a favor do Estado cujo teor, no dizer de Ricardo Mrad, se operam por razões meramente econômicas, superando “todos os demais vetores de nosso sistema jurídico para proferir julgamento com a finalidade de proteger o erário”⁴⁹, do outro lado, a Fazenda Pública não poderia mais divergir de entendimentos exarados pelos Tribunais Superiores a favor dos contribuintes, deixando assim de recorrer, com suporte no artigo 19, incisos IV e V da Lei nº 10.522/02, o que garantiria maior eficiência à administração pública e menor risco ao contribuinte que, em alguns casos, sofre com a divergência de entendimentos, não só no âmbito da Receita Federal do Brasil, mas também no âmbito do Poder Judiciário.

De igual forma, em se tratando de direito tributário, haja vista que a relação jurídica obrigatoriamente estabelecida é entre o Estado (fisco) e o contribuinte (seja ela pessoa física ou jurídica), a questão objeto de possível Recurso Especial ou Extraordinário conterà sempre relevância e transcendência ao limite subjetivo da causa, estando o contribuinte fadado a ter o seu recurso sobrestado para, ao final, receber um julgamento genérico e, nem sempre, justo.

Não se discute que a eficiência e celeridade processual perseguida pela imposição da sistemática dos recursos repetitivos e de repercussão geral é de suma importância para efetividade da prestação jurisdicional. Entretanto, percebe-se que a busca da celeridade e eficiência na prestação da jurisdição culmina na mitigação de outros princípios igualmente importantes para o equilíbrio do ordenamento jurídico como um todo e, nesse ponto, não só os princípios tributários são mitigados, mas principalmente os princípios do livre acesso à justiça, ao duplo grau de jurisdição ao

⁴⁹Mrad, Ricardo. Repercussão geral e súmula vinculante em matéria tributária. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp139547.pdf>. Acesso em 21 de agosto de 2015.

contraditório e ampla defesa, ao devido processo legal, a isonomia, e, de igual forma, ao princípio do duplo grau de jurisdição e da disponibilidade de recurso⁵⁰.

Não se defende aqui a drástica modificação ou o fim da sistemática dos recursos repetitivos e de repercussão geral. Entretanto, acredita-se que o sistema de processamento desses recursos deve, obrigatoriamente, observar e garantir a efetividade dos princípios acima citados, como forma de permitir que o contribuinte não seja prejudicado em seu direito por mera formalidade, pelo simples objetivo de contabilização de números de processos julgados e finalizados no âmbito dos Tribunais, sob a falsa sensação de efetividade e celeridade na prestação jurisdicional ou, ainda, pela supremacia do interesse puramente econômico estatal.

O respeito aos princípios do livre acesso à justiça, ao duplo grau de jurisdição ao contraditório e ampla defesa, ao devido processo legal, a isonomia, e, de igual forma, ao princípio do duplo grau de jurisdição e da disponibilidade de recurso, por si só tem o condão de proporcionar a harmonização das decisões exaradas em sede de recurso repetitivo e de repercussão geral, fazendo com que, efetivamente, haja equidade e justiça para o contribuinte na relação jurídica com o Fisco.

⁵⁰ LIRA, Daniel Ferreira de, OLIVEIRA, Thecio Almeida de. O julgamento dos recursos especiais repetitivos pelo superior tribunal de justiça: um olhar sobre o artigo 543-C do Código de Processo Civil brasileiro. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11419. Acesso em: 26 de agosto de 2015.

REFERÊNCIAS

- _____. **A importância dos princípios constitucionais de Direito Tributário**. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,a-importancia-dos-principios-constitucionais-do-direito-tributario,37333.html>. Acesso em 1//08/2015.
- AMARAO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. Ed. Saraiva.
- _____. **Novos mecanismos processuais servem à efetividade**. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2010-set-15/recurso-repetitivo-repercussao-geral-servem-efetividade-jurisdicial>
- ATALIBA, Geraldo. **Hermenêutica e sistema constitucional tributário**. Justiça – Revista do Ministério Público do Estado de São Paulo, nº 77.
- _____. **Evolução do sistema constitucional tributário brasileiro**. Revista de Informação Legislativa, Brasília: Senado Federal, ano 5, nº 18, p. 63, abr./jun. 1968.
- ARRUDA, Braz de Souza. **O melhor sistema tributário**. 1917. Trabalho apresentado para o concurso ao lugar de Professor Substituto da 5ª Seção da Faculdade de Direito de São Paulo – Fadusp, São Paulo, São Paulo;
- _____. **A resistência ao pagamento de Tributos no Brasil**. Uma breve análise histórica e humanística. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/2lZr/a-resistencia-ao-pagamento-de-tributos-no-brasiluma-breve-analise-historica-e-humanistica-ubaldo-cesar-balthazar-andre-zampieri-alves>
- _____. Barbosa, Joaquim. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verPronunciamento.asp?pronunciamento=3945905&tip=manifestacao>. Acesso em 27/08/2015.
- _____. BARBOSA, Joaquim. STF. RE 672215. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4198556>. Acesso em 27/08/2015.
- _____. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Homepage* oficial. Apresenta glossário jurídico, dentre outros. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 25 jul. 2013.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. Saraiva.
- CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco Tributário**, ed. RT.
- _____. **Código de Processo Civil Brasileiro**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869.htm. Acesso em 15/07/2015.

_____. Código Tributário Nacional – CTN. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496301/000958177.pdf?sequence=1>. Acesso em 28/04/2015.

_____. **Constituição Federal de 1988– CF/88**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em 05/05/2015.

_____. **Outra forma de eficácia de decisão em matéria tributária**. Disponível em <http://www.4mail.com.br/Artigo/Display/025379000000000>

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. São Paulo. Atlas, 2012.

_____. **O julgamento dos recursos especiais repetitivos pelo superior tribunal de justiça: um olhar sobre o artigo 543-C do Código de Processo Civil brasileiro**. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11419. Acesso em: 26/08/2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34. ed. Saraiva. 2013.

_____. **A evolução histórica do Direito Tributário**. Disponível em <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario>. Acessado em 15/07/2015.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

Mello, Celso. STF, ADI n. 939-7, rel. Min. Sydney Sanches, j. 15-12-1993.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

_____. Repercussão geral e súmula vinculante em matéria tributária. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp139547.pdf>. Acesso em 21/08/2015.

_____. **O recurso extraordinário e o recurso especial repetitivo: a relevância de sua gestão para o Poder Judiciário**. Disponível em http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao058/Sebastiao_Muniz.html. Acesso em 20/08/2015.

_____. **Princípios Jurídicos do Direito Tributário**. Disponível em <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8399/Principios-juridicos-do-direito-tributario>. Acessado em 06/08/2015.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. **O Direito Tributário no Brasil.** Disponível em www.brasilconcursos.com. Acesso em 08 de julho de 2015.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito.** 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. Direito Tributário e seus conceitos gerais. Artigos JusBrasil. Disponível em <http://marcus-saavedra.jusbrasil.com.br/artigos/111686320/direito-tributario-e-seus-conceitos-gerais>

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 4. ed. SARAIVA.

SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária.** 2. ed. Edições Financeiras S.A.. RJ: 1954.