
O PRINCÍPIO DA JURIDICIDADE: AS ATIVIDADES DE FISCALIZAÇÃO E CONTROLE TRIBUTÁRIOS SOB A PERSPECTIVA DO ESTADO SOCIAL-DEMOCRÁTICO DE DIREITO¹

THE PRINCIPLE OF JURIDICITY: THE ACTIVITY OF OVERSIGHT AND CONTROL OF TAXES UNDER THE PERSPECTIVE OF THE SOCIAL-DEMOCRATIC STATE OF LAW

IL PRINCIPIO DI GIURIDICITÀ: LE ATTIVITÀ DI VIGILANZA E CONTROLLO FISCALE NELLA PROSPETTIVA DELLO STATO DI DIRITTO SOCIO-DEMOCRATICO

Jeferson Teodorovicz²

Victor Augusto de Faria Morato³

ÁREA(S) DO DIREITO: Direito Tributário; Direito Processual Tributário; Direito Constitucional; Direito Administrativo; Filosofia do Direito.

Resumo

O advento do neoconstitucionalismo trouxe consigo uma visão hermenêutica apta a mudar a concepção do princípio da legalidade. Nesse particular, verifica-se o seu impacto na interpretação histórica dos artigos 96 do Código Tributário Nacional e das normas que disciplinam a interpretação e integração da legislação tributária, dispostas entre os artigos 107 e 112 do mesmo diploma legal. Havendo norma expressa, disposta em lei, a disciplinar determinada matéria, cabe averiguar se

¹ Recebido em 21/janeiro/2021. Aceito para publicação em 07/março/2021.

² Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP. Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Especialista em Gestão Contábil e Tributária pelo Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Paraná - UFPR. Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Estágio de Pós-Doutorado em Direito em andamento pela Universidade de Brasília-UNB. Professor Permanente do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu (Mestrado Acadêmico em Direito) da Universidade Católica de Brasília-DF - UCB. E-mail: jeferson.teodorovicz@yahoo.com.br

³ Mestre em direito pela UCB. Auditor fiscal de tributos estaduais em Goiás desde 1994. Conselheiro do Conselho Administrativo Tributário do Estado de Goiás desde 2010. E-mail: nubiaevictor@yahoo.com

poderia o órgão de julgamento administrativo-tributário, a quem não se confere a competência para promover o controle difuso de norma, deixar de aplicá-la com fundamento em precedentes. É inequívoco que a previsibilidade trazida por um sistema de precedentes judiciais é dotada de potencial para prestigiar valores constitucionais caros ao Estado social-democrático de Direito, tais quais os princípios da igualdade, eficiência, segurança jurídica e legalidade, todos sob o manto do princípio da dignidade da pessoa humana, os quais podem alcançar as atividades de fiscalização e controle tributários, mesmo antes da consecução do lançamento fiscal. Tudo isso em homenagem ao princípio da legalidade – o qual no presente trabalho se requalifica como “juridicidade” -, sob a nova roupagem do Direito Constitucional neopositivista, marcado pelo retorno do direito às noções dantes abandonadas de ética e de justiça.

Palavras-chave: Legislação tributária; Juridicidade; Legalidade; Dignidade da Pessoa Humana; Contencioso Fiscal; Precedente Judicial; Recurso Repetitivo; *Civil law. Common law.*

Abstract

The advent of neoconstitutionalism brought with it a hermeneutical vision capable of changing the legality principle conception. In this regard, the impact on the historical interpretation of articles 96 of the National Tax Code and the rules that govern the interpretation and integration of tax legislation, established between Articles 107 and 112 of the same codex. If there is an express rule, established by law, to discipline a certain subject, it is necessary to ascertain whether an administrative court, which does not confer the competence to promote constitutional diffuse control of a norm, fails to apply it based on precedent. It is unequivocal that the predictability brought by a system of judicial precedents is endowed with the potential to honor constitutional values dear to the social democratic state of law, such as the principles of equality, efficiency, legal security and legality, all under the mantle of the principle of dignity of the human person, who can achieve tax oversight and control activities, even before the fiscal action is achieved. All this in honor of the principle of legality - which in this work is requalified as "juridicity" -, under the new guise of post-positivist Constitutional Law, marked by the return to the law to previously abandoned notions of ethics and justice.

Keywords: *Tax legislation; Juridicity; Legality; Dignity of human person; Tax litigation; Previous Judicial; Repetitive Resource; Civil law; Common law.*

Sintesi

L'avvento del neocostituzionalismo ha portato con sé una visione ermeneutica capace di cambiare la concezione del principio di legalità. A tal proposito, si verifica il suo impatto sull'interpretazione storica degli articoli 96 del Codice Tributario Nazionale e delle norme che disciplinano l'interpretazione e l'integrazione della normativa fiscale, previste tra gli articoli 107 e 112 dello stesso statuto. Qualora esista una norma espressa, prevista dalla legge, per disciplinare una determinata materia, occorre

verificare se l'organo giudiziario amministrativo-tributario, che non è abilitato a promuovere il controllo diffuso della norma, ometta di applicarla sulla base di precedenti. È inequivocabile che la prevedibilità portata da un sistema di precedenti giudiziari abbia il potenziale per onorare i valori costituzionali cari allo stato di diritto socialdemocratico, come i principi di uguaglianza, efficienza, certezza del diritto e legalità, il tutto sotto le spoglie del principio di dignità della persona umana, che può svolgere attività di ispezione e controllo fiscale, anche prima del completamento dell'accertamento fiscale. Tutto questo in omaggio al principio di legalità - che nel presente lavoro viene riqualificato come "legalità" -, sotto la nuova veste di Legge costituzionale neopositivista, segnata dal ritorno del diritto alle nozioni precedentemente abbandonate di etica e giustizia.

Parole chiave: *legislazione fiscale; Giuridicità; Legalità; Dignità della persona umana; Contenzioso tributario; Precedente giudiziario; Appello ripetitivo; Civil law; Common law.*

SUMÁRIO: *Introdução; 1 O Estado Social-Democrático de Direito e Dignidade da Pessoa Humana; 2 Princípio da Juridicidade; 2.1 Ordem Jurídica e Sistema Jurídico; 2.2 O Princípio da Igualdade; 3 As Atividades de Fiscalização e Controle à Luz da Lei e do Direito; 3.1 A Unidade da Vontade da Administração; 3.2 A Administração Tributária e os Desafios Impostos Quanto à Aplicação do Princípio da Juridicidade; 3.3 Julgamentos Administrativos Ante a Nova Hermenêutica Constitucional; 3.3.1 A súmula nº 166 do STJ: recalcitrância administrativa ao precedente; 4 Conclusão; Bibliografia.*

SUMMARY: *Introduction; 1 The Social-Democratic State of Right and Dignity of the Human Person; 2 Principle of legality; 2.1 Legal Order and Legal System; 2.2 The Principle of Equality; 3 Inspection and Control Activities in the Light of Law and Law; 3.1 The Administration's Unity of Will; 3.2 The Tax Administration and the Challenges Imposed on the Application of the Principle of Juridicity; 3.3 Administrative Judgments Against the New Constitutional Hermeneutics; 3.3.1 Precedent nº 166 of the STJ: administrative recalcitrance to the precedent; 4 Conclusion; Bibliography.*

SOMMARIO: *Introduzione; 1 Lo stato socialdemocratico di diritto e dignità della persona umana; 2 Principio di legalità; 2.1 Ordine legale e sistema giuridico; 2.2 Il principio di uguaglianza; 3 Attività di ispezione e controllo alla luce della legge e della legge; 3.1 L'unità di volontà dell'amministrazione; 3.2 L'amministrazione fiscale e le sfide poste all'applicazione del principio di giuridicità; 3.3 Sentenze amministrative contro la nuova ermeneutica costituzionale; 3.3.1 Precedente nº 166 del STJ: recalcitranza amministrativa al precedente; 4. Conclusione; Bibliografia.*

INTRODUÇÃO

O que ficou conhecido como “Estado liberal” no século XVIII se traduzia em um Estado indiferente com a assistência e justiça sociais. Velava-se, basicamente, por garantir a segurança nacional e por atividades públicas de todo incompatíveis

com o interesse privado. Tudo em nome dos ideais de liberdade capitaneados pela revolução francesa. Era um Estado “magro”, que ao final se mostrou sem peso ou força alguma para sustentar os direitos mais básicos de cada cidadão, paradoxalmente, mesmo a própria liberdade, uma das bandeiras justificadoras do não-intervencionismo Estatal no domínio privado.

Àqueles tempos, arrecadava-se tributos apenas para as atividades mínimas do Estado. Não havia, de todo, interferência Estatal na atividade econômica por meio de impostos. Em nome das liberdades e da proteção ao patrimônio privado do cidadão, o Estado assumiu um papel passivo, indiferente.

Segundo Juan Manuel Barquero Estevan (ESTEVAN, 2002:53), o advento do Estado social de direito trouxe consigo uma ampliação das funções do Estado, sob três aspectos fundamentais: na assistência social, na intervenção e tutela da economia e na remodelação social. Por via direta de tais atribuições, também trouxe consigo a necessidade financeira para fazer frente a tais incumbências, cuja principal fonte é o tributo.

A crise fiscal que se estabeleceu frente ao agigantamento das atribuições sociais do Estado advindas da Constituição Federal Brasileira de 1988 também tornaram mais complexas e, não raro, mais aguerridas as relações entre Fisco e contribuinte, cujo equilíbrio dialético deve ser, necessariamente, buscado na própria Constituição. A cobrança do tributo, como instrumento primordial de consolidação do Estado Social, deve mirar fixamente nos valores que garantem o Estado Democrático, com vistas à formação do Estado Social-Democrático de Direito.

Ao longo dos últimos quinhentos anos, na lição de Luís Roberto Barroso (BARROSO, 2015:277), pôde-se vislumbrar três modelos de Estados institucionais: o Estado pré-moderno, o Estado legislativo de Direito e o Estado Constitucional de Direito. O Estado de Direito busca, dentre outros valores, eliminar qualquer tipo de arbitrariedade entre Administração e administrado e, já sob a qualificação de Constitucional, o Direito passa a ser irradiado por todos os direitos e garantias previstos na Carta Maior. A Constituição passa, pois, a ter eficácia direta no domínio dos fatos jurídicos do cotidiano e a nortear a interpretação de todo o arcabouço legislativo.

Desse processo, também se defluiu que a Constituição Federal Brasileira passa a ser progressivamente “notada” pelo contribuinte como dotada de força

normativa, e não como um documento insincero e figurativo acerca das promessas constitucionais ali expostas. A linha que separa a “justiça” da “injustiça” tributária não cruza apenas as noções de quão alta é a carga tributária. Mais do que isso, os trópicos da justiça fiscal devem confluir para os meridianos da boa gestão dos recursos fiscais e da consciência cidadã de que pagar impostos é um ato de cidadania, sem se abandonar a noção de que os procedimentos administrativos que permeiam a cobrança do tributo também são banhados pelos valores constitucionais.

Há, nesse contexto, clara tendência no direito brasileiro no sentido de que o Estado-juiz passe a se valer, progressivamente, das decisões exaradas em sede de precedentes judiciais consolidados. Porque não dizer que tais precedentes judiciais não se devam irradiar por entre as ações do Poder Executivo, através de seus Tribunais e Conselhos Administrativos Tributários, que poderiam funcionar como órgãos homogeneizadores dos atos de fiscalização e de controle emanados do Fisco, evitando, inclusive, lançamentos fiscais fadados à anulação pelo Poder Judiciário por força de tais precedentes e, ao mesmo tempo, gerando uma necessária padronização do procedimento fiscal.

Não se quer, com isso, significar que ao Poder Executivo – no presente caso, apresentado pela Administração Tributária – permita-se flexibilizar a sua atividade vinculada, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, baseado em conceitos de equidade e justiça. Na verdade, o que se pretende é que as decisões judiciais já estabilizadas no ordenamento pátrio sobre determinado fato concreto sejam a ela irradiadas, ainda sob o plano inicial da fiscalização e controle, com vistas à unicidade e padronização de entendimentos quanto à matéria tributária. Com efeito, na lição de Liziane Angelotti Meira,

Em seguida, aparece o Poder Executivo, com uma esfera de atuação muito mais estrita (que a do legislativo), em consequência da vinculação da atividade administrativa, positivada no art. 142 do CTN. Necessário ter presente que essa limitação tem por escopo afastar corrupção, clientelismos e injustiças na cobrança e fiscalização de tributos, mas só impedir também que o aplicador faça ponderações e aplique a norma com mais justiça ou equidade (MEIRA, 2012: 236).

É sob tal égide que surge em nosso ordenamento pátrio o sistema de precedentes, que gradualmente se amalgama à nossa tradição romano-germânica da *civil law*.

Toda essa mutação na ordem jurídica brasileira, no sentido de se enxergar o direito como ferramenta para buscar os ideais imanentes à justiça, conflui à conclusão de que os julgamentos administrativos nos diversos Tribunais e Conselhos Administrativos Tributários no país, particularmente em matéria de tributos estaduais, deveriam perseguir um mínimo de padronização, *standards*, em atenção ao próprio princípio da isonomia, com vistas a não conferir soluções diversas a casos que se assemelham. O cidadão que necessita dos préstimos do Estado, pois, necessita de um norte, uma previsibilidade mínima acerca do êxito ou insucesso da sua pretensão, um referencial de conduta, por menor que seja, por parte dos Agentes Públicos quando se deparam com determinada situação jurídica, sem que se o obrigue, em situações já pacificadas na jurisprudência dos Tribunais Superiores, a buscar os préstimos do Judiciário para fazer valer seus direitos ante uma autuação fiscal.

Ademais, tais eventuais dissonâncias entre as manifestações da Administração Tributária e o sistema de precedentes emanados pelo Judiciário terminam por gerar uma gama de processos judiciais, com todos os consectários negativos de ordem social e institucional que deles advêm, tais como custas judiciais, acúmulo de demandas e demora na prestação jurisdicional.

Perdura, por exemplo, a cobrança, por alguns Estados, do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não obstante o Superior Tribunal de Justiça - STJ haja editado, há tempos, o verbete nº 166, que dispõe em sentido diametralmente oposto ao que dispõe expressamente o art. 12, I da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Em tais situações, apenas na via judicial o contribuinte poderá fazer valer seu pretense direito, uma vez que nem todos os Tribunais e Conselhos Administrativos do país reconhecem efeitos ao mencionado precedente.

De igual forma, a responsabilidade do administrador da pessoa jurídica, insculpida no art. 135, III do CTN, não raro traduz posicionamentos da Administração Tributária que não correspondem à atual posição do STJ, em sede de precedentes,

ora inserindo-os indevidamente no polo passivo, ora deixando-os de fora, eventualmente ao largo do precedente consolidado.

É inequívoco que a previsibilidade trazida por um sistema de precedentes judiciais é dotada de potencial para prestigiar valores constitucionais alinhados com Estado social-democrático de Direito, sob a nova roupagem do Direito Constitucional neopositivista, oriundo do período pós-segunda guerra mundial (BARROSO, 2015: 282), donde se insere o princípio da dignidade da pessoa humana.

1. O ESTADO SOCIAL-DEMOCRÁTICO DE DIREITO E DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

O Estado Social-democrático de Direito, aspirado pelo Constituinte Pátrio e por ele expresso ao longo de toda a Carta Constitucional por meio de uma ampliação do rol de atribuições do Estado, de cujo financiamento resultará sua intervenção e fomento na saúde, educação, segurança, infraestruturas, fomentos à cultura, esportes, proteção ao patrimônio histórico, regulação econômica, e outras tantas atividades, tem como um de seus pilares a consecução de uma igualdade não apenas formal, mas também vista em sua dimensão material, assim compreendida a que seja real e efetiva.

Com efeito, o “bem-estar e a justiça sociais”, erigidos como pilares da ordem social, conforme artigo 193 da Constituição Federal, constituem máximas que não podem se afastar dos ideais de igualdade e dignidade da pessoa humana.

Nesse sentido, Juan Estevan assevera que

Esa fórmula de Estado social y democrático de Derecho, em fin, pese a su carácter controvertido, tiene un indudable carácter de compromiso constitucional sobre la base de unos valores básicos, siendo justamente esos valores (libertad, igualdad, justicia y participación democrática em la formación del orden social y económico), entendidos em sentido material y no solamente formal, los que constituyen el contenido mínimo de esa fórmula (ESTEVAN, 2002: 52).

O princípio da dignidade da pessoa humana se encontra irremediavelmente amalgamado à noção de Estado democrático de Direito e, nessa qualidade, possui expressão, em maior ou menor grau, espalhada em todo direito fundamental inserto

na Constituição Federal, sendo-lhe o seu elemento comum. Nesse sentido, na lição de Ingo Sarlet,

[...]sendo correta a premissa de que os direitos fundamentais constituem – ainda que com intensidade variável - explicitações da dignidade da pessoa, por via de consequência e, ao menos em princípio (já que exceções são admissíveis, consoante já frisado), em cada direito fundamental se faz presente um conteúdo ou, pelo menos, alguma projeção da dignidade da pessoa. [...] Em suma, o que se pretende sustentar de modo mais enfático é que a dignidade da pessoa humana, na condição de valor (e princípio normativo) fundamental que “atrai o conteúdo de todos os direitos fundamentais”, exige e pressupõe o reconhecimento e proteção dos direitos fundamentais de todas as dimensões (ou gerações, se assim preferirmos). Assim, sem que se reconheçam à pessoa humana os direitos fundamentais que lhe são inerentes, em verdade estar-se-á negando-lhe a própria dignidade (SARLET, 2009: 112).

Com efeito, o princípio da dignidade da pessoa humana constitui um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, com expressa previsão no art. 1º, III da Constituição Federal do Brasil.

Posto isso, ainda que o contribuinte não ocupe o mesmo *status* do Poder Tributante, este na condição de *potentiae personae*, a obrigação de pagar tributos não se reduz simplesmente a uma expressão de sujeição à potestade pública. Mais do que isso, deveria ser uma forma normal de relação entre Fisco e o cidadão, onde os direitos inerentes à pessoa humana devem ser estabelecidos juntamente com tais deveres.

2. O PRINCÍPIO DA JURIDICIDADE

2.1. Ordem jurídica e sistema jurídico

Ao tratar sobre sistemas jurídicos, ensina Eugenio Bulygin que

las normas jurídicas que integran el derecho de un país constituyen un conjunto unitario al que cabe atribuir carácter de sistema (...) Normas son definidas, a su vez, como enunciados que correlacionan ciertas circunstancias fácticas (casos) con determinadas consecuencias jurídicas (soluciones) (BULYGIN, 2001: 257).

Segundo o autor, um dos trabalhos da dogmática jurídica constitui, justamente, em vincular o rol de casos possíveis com a base axiomática disponível,

que compõe o sistema de um país, com vistas à detecção de lacunas e contradições.

Nesse particular, elementar que as soluções normativas conferidas pelos operadores do direito sejam uníssonas para as idênticas situações de direito, devendo qualquer sistema normativo ser aperfeiçoado em direção a uma realidade normativa que não possibilite que se dê diversas soluções jurídicas para casos que se assemelham.

Bulygin esclarece que um sistema jurídico equivale a uma “família de conjunto de normas” ou, ainda, a uma “sequência temporal de conjuntos de normas”. Dessa forma, uma norma será absorvida ao sistema quando for *consequência lógica* das normas ali preexistentes, em especial, as ditadas pelo Constituinte originário – que é o critério de dedução - e, além disso, for ditada por “autoridade à qual o próprio Sistema outorgou competência”, que corresponde ao critério de legalidade (BULYGIN, 2001: 259-261).

Necessariamente, tais normas devem depender de outras normas originárias, independentes, que não estão associadas a tais critérios de dedução e de legalidade. Estas últimas têm o poder de inaugurar uma nova ordem jurídica, como sói acontecer com a promulgação de uma nova Constituição. Portanto, toda ordem jurídica tem seu nascedouro em uma Carta Constitucional, que constituirá a base de todos os sistemas que se sucederem, até que uma nova ordem seja estabelecida, rompendo a sequência de sistemas jurídicos (BULYGIN, 2001: 262).
Conclui que

Todos los sistemas pertenecientes a ese orden, salvo el primero, se originan a partir del sistema inmediatamente anterior mediante adición de normas nuevas (como consecuencia de actos de promulgación o creación normativa) o por medio de la sustracción de normas (como consecuencia de actos de derogación) y, en última instancia, a partir del sistema originario de normas independientes (BULYGIN, 2001: 262).

Por seu turno, Alf Ross afirma que os problemas do método assumem formas diferentes conforme seja o sistema adotado. Em um sistema como o inglês, no qual os precedentes (jurisprudência) constituem a fonte predominante do direito, comparativamente a um sistema em que a legislação é a fonte principal, os critérios diferem sensivelmente (ROSS, 2003: 138).

No **primeiro sistema**, a tarefa que tem diante de si o juiz não consiste tanto em aplicar uma regra geral a um caso específico, mas em decidir se o caso difere do precedente de tal maneira que existam fundamentos para chegar a uma decisão distinta. O raciocínio jurídico (método jurídico) num sistema como esse é **raciocínio por via de exemplos**, e a técnica de argumentação exigida por esse método visa a mostrar as semelhanças e diferenças entre os casos e ressaltar se tais diferenças são ou não são relevantes.

No **segundo sistema**, na qual a legislação é a fonte predominante do direito, a metodologia se presta a interpretar um texto legislativo, dotado de autoridade. A atenção se concentra aqui na relação existente entre uma dada formulação linguística e um complexo específico de fatos. A técnica da argumentação exigida por esse método visa a descobrir o significado da lei e a sustentar que os fatos dados são abarcados por ele ou não (ROSS, 2003: 139).

Há que se ponderar se um sistema normativo tradicionalmente organizado pelo direito legislado, ao sofrer a influência de uma nova forma de “ver” o direito, por meio de uma subsunção por “exemplos”, como o são os sistemas de precedentes, não haveria de gerar alguma confusão e recalcitrância entre aqueles que operam o direito. Não é impossível que um precedente seja, eventualmente, questionado nos Tribunais Superiores ao argumento de que ele confere interpretação inconstitucional a determinada lei.

Lênio Streck, por exemplo, afirma que em nenhum sistema de *common law* o precedente é vinculado à edição de lei para a sua validade, uma vez que ele possuiria valor intrínseco. Dessa forma, trata como paradoxal e contraditório o fato de, no novo sistema inaugurado no Brasil, haver necessidade de lei para que o precedente seja vinculante, mesmo que tal precedente venha a afrontar a lei (STRECK, 2019: 35).

Cite-se, a exemplo, o teor da Súmula nº 166 do STJ e a recente Ação Declaratória de Constitucionalidade - ADC nº 49, em tramitação no Supremo Tribunal Federal - STF, que questiona justamente a interpretação conferida pelo STJ de não-tributação das transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Pedese, no âmbito dessa ação declaratória de constitucionalidade, a manifestação quanto

à constitucionalidade do art. 12, I da Lei Complementar nº 87/96⁴, matéria que doravante será mais bem exposta.

Na lição de Maria Sylvia Z. Di Pietro (DI PIETRO, 2011: 29), o princípio da legalidade passou por uma mutação desde sua concepção na Constituição de 1891. Naquele primeiro momento, de vigência de um Estado liberal, em nome das liberdades do cidadão, adotava-se uma concepção restrita de legalidade, no sentido de que a Administração poderia fazer tudo o que a lei não proibisse. Com a Constituição de 1934 e a adoção de um Estado social de Direito, o princípio da legalidade ampliou seu campo de abrangência para também abarcar os atos normativos emanados do Poder Executivo, com força de lei (medidas provisórias, regulamentos autônomos, decretos-leis, leis delegadas).

O advento da Constituição de 1988 inaugurou um novo alargamento do princípio da legalidade, agora sob a vigência de um Estado Democrático-social de direito, momento a partir do qual a ideia de legalidade passa a se vincular aos ideais de ética e justiça encampados pela nova Carta, devendo o Estado se submeter não somente à lei, mas ao Direito, aí abrangidos valores e princípios constitucionalmente assegurados.

Com efeito, leciona em sequência a Autora que

O art. 20, par. 3º, da lei Fundamental da Alemanha, de 8-5-49, estabelece que “o poder legislativo está vinculado à ordem constitucional; os poderes executivo e judicial obedecem à lei e ao direito.” Ideias semelhantes foram inseridas nas Constituições espanhola e portuguesa (DI PIETRO, 2011, 29-30).

Finalmente, pondera que muito embora não haja uma determinação semelhante expressa na Constituição Brasileira nesse sentido, não há dúvida de que tal concepção é ínsita ao ordenamento Constitucional pátrio. Menciona, como exemplos de valores e princípios a serem observados pelos Poderes o da dignidade humana, igualdade, justiça, moralidade, economicidade, bem-estar, segurança, dentre outros.

A Ilustre administrativista ainda assevera que muitas destas alterações já constituem realidade, como, por exemplo, “o alargamento do princípio da legalidade

⁴ O mencionado dispositivo afirma que “Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”.

(para abranger, não só a lei, mas também princípios e valores).” Sobre o assunto, discorre que:

Com a Constituição de 1988, optou-se pelos princípios próprios do Estado Democrático de Direito. Duas ideias são inerentes a esse tipo de Estado: uma concepção mais ampla do princípio da legalidade e a ideia de participação do cidadão na gestão e no controle da Administração Pública. No que diz respeito ao primeiro aspecto, o Estado Democrático de Direito pretende vincular a lei aos ideais de justiça, ou seja, submeter o Estado não apenas à lei em sentido puramente formal, mas ao Direito, abrangendo todos os valores inseridos expressa ou implicitamente na Constituição (DI PIETRO, 2014: 27)

De outra monta, Fredie Didier Júnior, ao tratar sobre a nova abordagem a ser conferida à interpretação do direito, erigindo os princípios à condição de sua fonte primária e não meramente secundária, afirma que

Essa sistematização da teoria dos princípios serve, ainda, para que se possa dar uma interpretação mais adequada ao art. 126 do CPC/1973, que mencionava os ‘princípios gerais do direito’ como a última fonte de integração das lacunas legislativas. Esse texto normativo era obsoleto. O juiz não decide a ‘lide’ com base na lei; o juiz decide a ‘lide’ conforme o ‘Direito’, que se compõe de todo o conjunto de espécies normativas: regras e princípios. Os princípios não estão ‘fora’ da legalidade, entendida essa como o Direito positivo: os princípios a compõem (DIDIER, 2015: 50)

Ao tratar sobre o novo modelo de pensamento jurídico contemporâneo, o autor noticia que houve uma migração de um modelo fundado na lei (Estado legislativo) para outro, fundado na Constituição (Estado Constitucional). Sob esse ponto de vista, passa a haver reconhecimento do papel criativo e normativo da atividade jurisdicional:

a função jurisdicional passa a ser encarada como uma função essencial ao desenvolvimento do Direito, seja pela estipulação da norma jurídica do caso concreto, seja pela interpretação dos textos normativos, definindo-se a norma geral que deles deve ser extraída e que deve ser aplicada a casos semelhantes (DIDIER, 2015: 41)

Assevera o autor que o direito processual se mostra reconfigurado à essa nova realidade, de forma que “estrutura-se um sistema de precedentes judiciais, em que se reconhece eficácia normativa a determinadas orientações da jurisprudência” (DIDIER, 2015: 51).

No volume II de sua obra, o autor reitera que “A norma em que se constitui o precedente é uma regra” (DIDIER, 2015: 451).

Com efeito, a vigência do art. 927 do Novo Código de Processo Civil - CPC corrobora a visão desse novo diploma em relação à abordagem do princípio da legalidade, não o tratando apenas sob a estrita ótica da lei *stricto sensu*, mas sempre se referindo ao “ordenamento jurídico”, a exemplo dos seguintes dispositivos:

Art. 8º Ao aplicar o ordenamento jurídico, o juiz atenderá aos fins sociais e às exigências do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade e a eficiência.

Art. 140. O juiz não se exime de decidir sob a alegação de lacuna ou obscuridade do ordenamento jurídico.

Com efeito, o princípio da juridicidade equivale a uma ampliação do objeto tradicional do princípio da legalidade. A administração estaria obrigada a respeitar o que se convencionou chamar de “bloco de legalidade”, onde estariam inseridos, além das leis complementares e ordinárias, as Constituições, Federal e Estaduais; as Medidas provisórias; Tratados e Convenções internacionais; atos administrativos normativos; resoluções e Decretos legislativos; os costumes e os princípios gerais do direito. A subsunção dos fatos jurídicos passa a ser conforme “a lei e o direito”, como um todo, e não apenas conforme a lei.

Após a Constituição de 1988, o Direito Constitucional teria mais se aproximado das reais necessidades humanas, conferindo maior concretude aos valores e às garantias que almeja conferir à pessoa humana. Na lição de Luís Roberto Barroso,

A Constituição, liberta da tutela indevida do regime militar, adquiriu força normativa e foi alçada, ainda que tardiamente, ao centro do sistema jurídico, fundamento e filtro de toda a legislação infraconstitucional. Sua supremacia, antes apenas formal, entrou na vida do país e das instituições (BARROSO, 2011: 34).

É nesse contexto que se faz premente que as ações entre os Poderes sejam harmônicas entre si, na dicção do art. 2º da Carta Constitucional⁵, de forma que as decisões já consolidadas em matéria tributária, emanadas do Poder Judiciário,

⁵ Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

possam alcançar a Administração tributária, estendendo-se àquelas atividades de controle e fiscalização mais exordiais do lançamento fiscal.

Não se deve, entretanto, perder de vista que o atropelo de regras, de forma acrítica ou desvirtuada, em suposta homenagem a princípios, pode colocar em risco todo o sistema jurídico e, porque não dizer, a própria estabilidade democrática.

Na linha de dicção de Humberto Ávila, é um equívoco se afirmar que a Constituição Brasileira seja eminentemente principiológica. Ao contrário, ela seria, em sua grande parte, “banhada” por inúmeras “regras”, que não podem ser simplesmente deixadas de lado ao argumento de um juízo de ponderação de valores, em nome de uma “justiça do caso concreto” (ÁVILA, 2009).

Mister que se encontre, dentre as teses que buscam dar conceito e exequibilidade ao princípio da legalidade, sob o contexto, ora da ponderação, ora da subsunção, algo de equilíbrio entre dois extremos, sem que, para tanto, se vergaste a segurança jurídica, tão cara ao Estado Democrático de Direito, ou que se instaure o que se convencionou chamar – na célebre frase de Rui Barbosa - uma “ditadura do Judiciário”, contra a qual não há a quem recorrer. Ou, ainda, na conhecida expressão cunhada por Oscar Vilhena Vieira, ao se referir à expansão dos poderes do Judiciário frente aos demais poderes, a instauração de uma “supremocracia” (VIEIRA, 2008: 441-464).

Não se trata de apequenar as funções do Poder Judiciário, mas sim de se reafirmar as atribuições dos Poderes Legislativo e Executivo, restabelecendo-se entre eles o necessário equilíbrio.

2.2. O princípio da Igualdade

Celso Antônio Bandeira de Mello assevera que o princípio da igualdade é, antes de tudo, preceito dirigido ao legislador, na consecução das políticas legislativas, uma vez que a norma jurídica não pode ser fonte de favorecimentos ou perseguições (BANDEIRA DE MELLO, 2000:9).

Entretanto - continua o autor -, a célebre afirmação Aristotélica no sentido de que “a igualdade corresponde a tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais” não é suficiente para conferir praticidade e densidade ao princípio, porquanto não explica quem são os iguais e os desiguais, não contendo, em si, um

critério valorativo que possibilite consolidar a isonomia. O desafio de se buscar o conteúdo real da isonomia passa, necessariamente, pelo questionamento da norma jurídica que estabelecer discriminações, conforme seus limites constitucionais.

Volvendo à atual realidade de os Conselhos e Tribunais Administrativos Estaduais conferirem soluções diversas de questões tributárias a contribuintes que se encontram em situações equivalentes (a exemplo da aplicação da súmula nº 166 do STJ, que se analisa adiante), fica claro que o critério geográfico não é um *discrímen* que homenageia o princípio da igualdade. Afinal de contas, na prática, o que se verifica é que uma mesma empresa, com matriz e filiais em vários Estados, pode sofrer tratamento heterogêneo sobre uma mesma questão, ao ponto de, v.g., ser penalizada por não tributar uma transferência interestadual de mercadorias a partir do Estado de Goiás ao passo que, das saídas interestaduais a partir de São Paulo, tal operação não devesse ser tributada.

É de primordial importância que o princípio da igualdade em matéria tributária também seja analisado frente ao **direito** como um todo, e não apenas diante da **lei**. Há, nesse particular, uma necessidade de releitura do art. 5º da Constituição Federal, no sentido de que onde se lê “lei”, leia-se “norma jurídica”, transcendendo a análise meramente *stricto sensu* do termo. Com efeito, leciona DIDIER que

o termo “lei” seja interpretado como “norma jurídica”, entendendo-se que todos são iguais, ou que devem ser tratados como iguais, perante a ‘norma jurídica’, qualquer que seja ela, de quem quer que ela emane (DIDIER, 2015: 468)

Sem embargo da clássica lição de Bandeira de Mello, citada alhures, mister que tal princípio da igualdade se espraie por toda ação Estatal, não somente dirigida ao legislativo, mas que alcance as atividades do Judiciário e do Executivo.

Sobre o assunto, DIDIER discorre sobre a necessidade de que tal isonomia também alcance a atividade da prestação jurisdicional, na medida em que a mesma dicção do direito deva ser conferida a cidadãos que se encontrem em situações concretas análogas.

Obtempera que tal princípio não é apenas dirigido ao legislador, mas se irradia para as atividades do Judiciário e da Administração. Com efeito, discorre que

Decerto que o princípio constitucional da igualdade obriga tanto os particulares quanto o Poder Público e, nesta seara, há de ser observado não apenas quando da edição das leis (em sentido amplo) ou da atuação da Administração Pública, mas também quando da concretização da função jurisdicional (DIDIER, 2015: 445).

É inequívoco que quando se está a falar do princípio da igualdade, necessariamente, também se está a discorrer acerca do princípio da dignidade humana, havendo entre ambos uma necessária interpenetração, de forma que aquele primeiro princípio fornece o ambiente adequado para que se afirme a prevalência desse último. Com efeito, na lição de Vitor Faveiro,

Um dos corolários fundamentais - o princípio da dignidade da pessoa humana, em termos de direitos natural, pré-positivo, e constitucionalmente evocado e incorporado na ordem jurídica positiva é o da igualdade: como iguais, as pessoas têm de ser tratadas igualmente, sob pena de violação do princípio da dignidade que, como qualidade inata, por todos tem de ser respeitada e a todos é igualmente devida (FAVEIRO, 2002: 241).

Portanto, os precedentes judiciais, enquanto fonte primária do direito, devem integrar o bojo do princípio da legalidade. No particular da Administração Tributária, ao acatá-lo em suas atividades de controle e fiscalização, o Agente administrativo estaria, na verdade, dando cumprimento ao referido princípio, *pari passu* à valorização do princípio da igualdade.

Obtempere-se, entretanto, que para se atender ao princípio da segurança jurídica, mister que haja um órgão administrativo apto a padronizar a subsunção do precedente jurídico aos casos concretos, a cujo papel bem se adequa a atividade dos Tribunais e Conselhos Administrativos Tributários, o que poderia trazer a necessária igualdade, padronização e coerência ao ato administrativo com os precedentes já consolidados.

Com efeito, mostra-se imprescindível se saber com elementar certeza, antes do Agente do Fisco passar à aplicação de determinada norma jurídica, em especial nos procedimentos de fiscalização que precedem o lançamento, se a jurisprudência sobre determinada matéria de fato já resta consolidada, assim entendida a situação que não mais apresente decisões divergentes nos Tribunais Superiores ou reanálise do caso ou, ainda, pendência de análise, pelo STF, de situação jurídica previamente analisada pelo STJ em sede de recurso repetitivo.

Traduzindo em miúdos, aos Tribunais e Conselhos Administrativos Tributários se poderia definir a competência para homogeneizar as ações de tais Agentes administrativos, individualmente considerados, para que se estabeleça um padrão de procedimento, não deixando ao alvedrio de cada Auditor fiscal o poder de dizer se há ou não o referido precedente a ser seguido.

A inexistência de um órgão da administração apto a servir de agente catalizador das decisões judiciais em sede de precedentes aos demais órgãos de fiscalização, de forma a se evitar a análise perfunctória, pessoal e mesmo acrítica do precedente por cada um dos agentes envolvidos na atividade de fiscalização, poderia resultar em efeito inverso ao que o sistema de precedentes pretendeu instalar, ou seja, justamente uma grave violação ao princípio da igualdade e uma maior desestabilização das relações jurídicas entre Fisco e contribuinte.

Ao tratar do assunto, em especial quanto à atividade dos juízes na subsunção dos fatos aos precedentes, DIDIER aponta que

É necessário, contudo, ter também em mente a hipótese inversa: a utilização acrítica dos precedentes, sem que se faça o devido cotejo das circunstâncias de fato que o motivaram com as circunstâncias de fato verificadas no caso concreto, pode dar ensejo a sérias violações ao princípio da igualdade, haja vista que esse princípio abrange também o direito a um tratamento diferenciado quando se tratar de sujeitos ou circunstâncias diferenciadas. Com efeito, é também violador da igualdade o comportamento do órgão jurisdicional que simplesmente aplica um precedente sem observar que as circunstâncias concretas não permitiriam a sua aplicação, tratando como iguais situações substancialmente distintas (DIDIER, 2015: 469).

Se a preocupação dantes referida é dirigida aos juízes, profissionais aptos, em tese, à correta aplicação do direito, de outra monta, quanto à subsunção do precedente repetitivo ao caso concreto ainda na fase de lançamento fiscal, seria bastante proveitosa a intervenção de um órgão administrativo que viesse a cumprir tal mister, com vistas a evitar excessos por parte dos Auditores fiscais, cujas formações nem sempre são na área jurídica.

3. AS ATIVIDADES DE FISCALIZAÇÃO E CONTROLE À LUZ DA LEI E DO DIREITO

3.1. A unidade da vontade da Administração

Os órgãos de lançamento e de julgamento da Administração integram sua estrutura básica, não configurando, portanto, órgãos externos a esta, a exemplo do que dispõe o art. 16, VIII da Lei Federal nº 9649, de 27 de maio de 1998⁶. Mister que haja, no âmbito do Poder Executivo, uma unidade de vontade.

O procedimento administrativo do lançamento fiscal se desenvolve em duas etapas distintas, sendo a primeira delas de natureza eminentemente inquisitiva e unilateral, que se inicia com os procedimentos de fiscalização realizados por órgãos de lançamento, e termina com a impugnação eventualmente realizada pelo contribuinte. A primeira fase do lançamento é de competência privativa da Autoridade fiscal, nos termos do art. 142 do CTN, *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A partir da impugnação, instaura-se a fase bilateral e contenciosa do procedimento administrativo, cuja competência é deferida a órgãos de julgamento administrativo.

Com efeito, o processo administrativo fiscal, na lição de Célio Janczeski:

é composto de dois momentos distintos: o primeiro caracteriza-se por procedimento em que são prolatados os atos inerentes ao poder fiscalizatório da autoridade administrativa cuja finalidade é verificar o correto cumprimento dos deveres tributários por parte do contribuinte, examinando registros contábeis, pagamentos retenções na fonte, culminando com o lançamento. Este é, portanto, o ato final que reconhece a existência da obrigação tributária e constitui o respectivo crédito, vale dizer, cria o direito à pretensão estatal. Nesta fase, a atividade administrativa pode ser inquisitória e destinada tão-somente à formalização da exigência fiscal ou, nos casos de iniciativa do contribuinte, com a negativa do direito pleiteado. A partir daí, está formalizado o conflito de interesses, momento em que se considera existente um verdadeiro processo, impondo-se a aplicação dos

⁶ Art. 16. Integram a estrutura básica: VIII - do Ministério da Fazenda o Conselho Monetário Nacional, o Conselho Nacional de Política Fazendária, o Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional, o Conselho Nacional de Seguros Privados, o Conselho de Recursos do Sistema Nacional de Seguros Privados, de Previdência Privada Aberta e de Capitalização, o Conselho de Controle de Atividades Financeiras, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, a Comissão de Coordenação de Controle Interno, os 1º, 2º e 3º Conselhos de Contribuintes, o Conselho Diretor do Fundo de Garantia à Exportação - CFGE, o Comitê Brasileiro de Nomenclatura, o Comitê de Avaliação de Créditos ao Exterior, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a Escola de Administração Fazendária e até seis Secretarias;

princípios inerentes ao devido processo legal, entre eles o da ampla defesa e o do contraditório (JANKZESKI, 2002: 75).

Enquanto a competência da Autoridade fiscal se encerra com a consecução do ato administrativo primário, praticado nos termos do art. 142 do CTN – porquanto seu objeto é o fato tributário fiscalizado em si -, a competência dos Conselhos e Tribunais administrativos diz respeito à revisão daquele ato primário praticado, constituindo-se, pois, em um ato administrativo secundário. Essa a lição de Alberto Xavier:

Objeto do procedimento administrativo de lançamento é o fato tributário, cuja comprovação se pretende, em ordem à aplicação da lei ao caso concreto; ao invés, objeto do processo administrativo tributário é, não o fato tributário, mas o ato administrativo primário de lançamento já praticado e cuja revisão se pretende (XAVIER, 2005: 118).

Sob o contexto do Estado social-democrático de Direito, mister que haja entre ambos – órgãos de julgamento e órgãos de lançamento – uma retroalimentação dos procedimentos deflagrados na primeira fase ante a sua análise crítica e revisional promovidas na segunda fase, com vistas à padronização de procedimentos no âmbito da Administração, porquanto tais órgãos não são órgãos “externos” à própria administração, fator que demanda uma “única resposta” quanto a questões tributárias.

3.2. A Administração Tributária e os desafios impostos quanto à aplicação do princípio da juridicidade

É patente que a Administração Tributária bem traduz a tradição brasileira, apegada à *civil law*, de impor uma recalcitrância histórica à aplicação de precedentes judiciais. Mas não sem razão.

Com efeito, discorre Ruy Barbosa Nogueira (NOGUEIRA, 1965: 90), o princípio da legalidade tributária em nosso país é postulado tão caro à doutrina que o próprio legislador entendeu por necessário tipificar sua infringência no Código Penal, o qual considera crime “se o funcionário exige imposto, taxa ou emolumento que sabe indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza” (§1º do art. 316).

A Constituição Federal confere grande proeminência à lei, conforme se depreende do *caput* do art. 5º e seu inciso II. Em matéria tributária, a legalidade fora reafirmada no art. 150, I da Carta constitucional, de forma que o não-atendimento ao disposto em lei leva à responsabilização do Servidor Público na esfera penal, civil e administrativa. O Código Tributário Nacional também trata, expressamente, de responsabilização do Servidor Público, *ex vi* dos arts. 141⁷ e 142, parágrafo único⁸ Em matéria penal, o art. 319 do Código Penal impõe pena de detenção de 3 (três) meses a 1 (um) ano a quem deixar de praticar ato de ofício ou praticá-lo contra disposição expressa em lei. No referido diploma, também houve a inclusão dos arts.359-A a 359-H, em um capítulo inteiro sobre os crimes contra as finanças públicas, onde a realização de atos na forma não autorizada, estabelecida ou permitida em lei pode responsabilizar o Servidor Público.

Quanto à improbidade administrativa, a lei Federal nº 8429/02, em sua sessão III, tipifica os atos administrativos que “atentam contra os princípios da administração Pública”, notadamente, qualquer ato que viole os “deveres de legalidade” (art. 11).

Ao Agente fiscal, a quem se atribui a atividade vinculada (à lei) e obrigatória do lançamento, nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN,⁹ apresenta-se sempre a objeção de que sua conduta de lançar ou não lançar o crédito tributário deve encontrar subsunção na norma escrita, lei *stricto sensu*.

O limite da exatidão conferido pela letra da lei, uma vez transposto, pode gerar o entendimento de que o Servidor público incorreu em excesso de exação ou, ainda, que promoveu ato de improbidade, dispensando crédito tributário que a lei *stricto sensu* reputou devido.

Naturalmente, o Agente fiscal incumbido do lançamento há que preferir, dentre o precedente judicial e a norma posta, a adoção dessa última, por estrita observância do que tradicionalmente se entende pela expressão “legislação tributária”, disposta no art. 96 do CTN, *in verbis*:

⁷ Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

⁸ Art. 142 [...] Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

⁹ “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Obviamente, o texto da norma não fora escrito sob a vigência do constitucionalismo moderno, jamais havendo sido a intenção do legislador do *Codex* tributário incluir, dentre o rol ali disposto, os “precedentes judiciais consolidados”.

O panorama se agrava quando se insere em tal contexto, determinações legais tais quais a prevista no parágrafo segundo do art. 108 do CTN, no sentido de que “o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido”. Ora, é fato consabido que uma das principais abordagens do neoconstitucionalismo – aí se incluía o sistema de precedentes - fora a reintrodução de ideais de equidade e justiça à estrutura direito positivo, dando-lhe nova roupagem, e o direito tributário, obviamente, não ficou estanque a tal influência.

3.3. JULGAMENTOS ADMINISTRATIVOS ANTE A NOVA HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL

Hodiernamente, se nunca houve amparo legal que autorizasse a Administração tributária a pautar seus atos conforme a jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores, assim entendida, as conferidas em sede de recurso repetitivo e repercussão geral, para os quais não haja indícios de revisão da tese, com o advento de dispositivos legais nos entes da Federação que permitem tal procedimento, a exemplo dos Códigos de Defesa dos Contribuintes, promulgado por alguns Estados, essa possibilidade tem vindo a lume.

Com efeito, o órgão de julgamento administrativo passa a poder pautar sua decisão com amparo na lei de processo administrativo, escorando-se, dessarte, nos ideais de justiça imanentes à ordem constitucional, sem se afastar do princípio da legalidade, mas sim dando cumprimento a ele.

As decisões em regime de recurso repetitivo e repercussão geral também passaram a afetar as decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, por força de seu regimento interno, aprovado pela Portaria MF n. 343, de 9 de julho de 2015, que em seu art. 62 dispõe que

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

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

.....
II - que fundamente crédito tributário objeto de:

.....
b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)
§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)”

Os julgamentos em recursos repetitivos e em repercussão geral passaram a nortear a dinâmica dos julgamentos administrativos naquele órgão também sob outras perspectivas.

No Estado de Goiás, o art. 32 da Lei Complementar n. 104, de 9 de outubro de 2013 – Código de Defesa do Contribuinte Goiano – CDC/GO - também impôs uma nova dinâmica a ser conferida às questões tributárias debatidas em sede de Contencioso administrativo que, a partir de sua vigência, passariam a ser norteadas conforme a perspectiva conferida pelos Tribunais Superiores.

Foi conferida a seguinte redação ao referido dispositivo:

Art. 32. Nos processos administrativos, a Administração Pública deverá observar, dentre outras regras e princípios:

I –

II – a jurisprudência firmada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, neste último caso em sede de recurso repetitivo:

a) por ‘jurisprudência firmada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal’ deve-se entender as decisões proferidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade, em recurso extraordinário submetido à repercussão geral ou mesmo em recursos extraordinários processados normalmente, quando se tratar de entendimento reiterado;

.....

A mesma redação fora, ainda, replicada na Lei do Processo Administrativo Goiano – Lei nº 16469, de 19 de janeiro de 2009 -, em seu art. 6º §5º, com a alteração feita pela Lei Estadual nº 19595, de 12 de janeiro de 2017, que conferiu ao §5º a redação seguinte:

§ 5º Observado o disposto no § 4º, deverá ser acatada nos julgamentos a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ – adotada em sede do recurso repetitivo, sempre que constatadas a sua adequação e pertinência com o caso concreto.

Entretanto, recentemente, o Estado de Goiás promoveu nova alteração ao §5º do art. 6º, por meio da Lei Estadual nº 20752, de 22 de janeiro de 2020, restaurando a redação anterior, de forma que a adoção de tais precedentes voltou novamente a ser facultativa.

De igual forma, a lei do procedimento contencioso no Estado do Paraná disciplina tal observância, conforme art. 42 da Lei Estadual nº 18877, de 27 de setembro de 2016. Faz, entretanto, a ressalva, em parágrafo único, de que o Julgador administrativo pode expressar entendimento divergente de tais precedentes, desde que devidamente fundamentado. Confira-se o mencionado dispositivo:

Art. 42. As decisões proferidas em processo administrativo fiscal observarão o entendimento consolidado:

.....
II - em acórdão proferido pelo STF ou pelo STJ em julgamento de recursos repetitivos de que trata o art. 1.036 da Lei Federal nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil - CPC;

.....
Parágrafo único. As decisões contrárias aos entendimentos consolidados descritos no caput deste artigo deverão conter, de maneira expressa, as razões de discordância.

Nessa mesma linha dispõe o regimento interno do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Santa Catarina – Decreto Estadual nº 3114, de 16 de março de 2010, em seu art. 10, *verbis*:

Art. 10. As autoridades julgadoras são incompetentes para declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei, decreto ou ato normativo de Secretário de Estado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não impede o acatamento, pelo TAT/SC, em qualquer de suas câmaras, de alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade reconhecida por entendimento manso e pacífico do Supremo Tribunal Federal - STF ou do Superior Tribunal de Justiça - STJ.

Por seu turno, dispõe o regimento interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais – TARF/DF, Decreto nº 33268, de 18 de outubro de 2011:

Art. 19. O TARF, na aplicação da legislação tributária do Distrito Federal, levará em conta normas de Direito Tributário, princípios gerais de Direito, legislação federal específica e jurisprudência dos tribunais, especialmente a do Supremo Tribunal Federal.

Do exposto, percebe-se que os Agentes administrativos incumbidos do julgamento do processo contencioso detêm a necessária competência e segurança argumentativa quanto às suas decisões que eventualmente não se alinhem com determinado dispositivo expresso de lei, desde que fundadas em precedentes judiciais consolidados no STJ e STF. Dessarte, constituem tais órgãos de julgamento administrativo instrumentos adequados para espriar aos órgãos incumbidos do lançamento fiscal as decisões já consolidadas no STJ e no STF em matéria tributária, de forma a consolidar toda a gama de princípios constitucionais advindos do neoconstitucionalismo, tais quais os que já foram aqui delineados, trazendo maior previsibilidade no tratamento das questões tributárias.

Sob a ótica dos Conselhos e Tribunais Administrativos Tributários, o princípio da juridicidade confere à jurisprudência a condição de fonte primária do direito, sob clara influência do direito norte-americano, na medida em que decisões judiciais proferidas em casos concretos, submetidos ao regime dos recursos repetitivos, passam a ser de observância obrigatória pelo Poder Executivo, uma vez prevista tal normativa nas leis que veiculam o processo administrativo tributário das unidades da Federação, a exemplo dos códigos de defesa dos contribuintes e leis do processo administrativo contencioso.

Portanto, falar-se em princípio da legalidade, sob a roupagem conferida pelo princípio da juridicidade, equivale a entender como dotadas de força cogente tais decisões jurisprudenciais emanadas dos tribunais superiores.

3.3.1 A Súmula nº 166 do STJ: recalcitrância administrativa ao precedente

Segundo o verbete nº 166 do STJ, “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. A transferência não configuraria, propriamente, uma circulação jurídica ou mesmo uma operação mercantil, daí a impossibilidade de ser tributada pelo ICMS. Entretanto, em sentido oposto, o art. 12, I da Lei complementar nº 87/96

define expressamente tal situação como hipótese de incidência do ICMS, tratando como fato gerador do ICMS “a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”. O verbete é reafirmado no tema repetitivo nº 259 do STJ.

No relatório e voto do *leading case*, Recurso Especial nº 1.125.133-SP, publicado em setembro de 2010 e justificador da tese, o Ministro Luiz Fux expôs que, inexistindo o ato de mercancia, ou seja, a circulação jurídica da mercadoria com a transferência de propriedade, não haveria que se falar em incidência do imposto. Essa seria, em suma, a *razão de decidir* que justificou a tese.

Ressalte-se que, recentemente, o Governador do Estado do Rio Grande do Norte ajuizou Ação Declaratória de Constitucionalidade no sentido de ver apreciada a constitucionalidade dos art. 11, § 3º, II; art. 12, I, no trecho "ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular" e art. 13, § 4º, da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir). Tal situação reacende o problema da distância entre as metodologias de interpretação, ou seja, se deve o Agente fiscal atender à literalidade do dispositivo ou, ao contrário, se ao precedente de constitucionalidade duvidosa.

O posicionamento do STJ tem sido, sistematicamente, replicado no STF. Confira-se, por exemplo, os Recursos extraordinários nº 764.196/MG, 158.834/ SP, 746.349/ RS, 628.267/ DF, 267.599/ MG, 628.680/ RJ e AI 131941/ SP. Nesse último acórdão, pode-se extrair as seguintes ponderações, da lavra do ministro Marco Aurélio:

EMENTA: - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - DESLOCAMENTO DE COISAS - INCIDÊNCIA - ARTIGO 23, INCISO II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL ANTERIOR. O simples deslocamento de coisas de um estabelecimento para outro, sem transferência de propriedade, não gera direito à cobrança de ICM. O emprego da expressão "operações", bem como a designação do imposto, no que consagrado o vocábulo "mercadoria", são conducentes à premissa de que deve haver o envolvimento de ato mercantil e este não ocorre quando o produtor simplesmente movimentar frangos, de um estabelecimento a outro, para simples pesagem.

[...] O imposto em causa é devido não pelo mero trânsito de mercadorias, mas, conforme contido na primeira parte do inciso II do artigo 23 da Constituição Federal anterior, pelas operações relativas à circulação de mercadorias. A expressão norteadora do preceito pressupõe, assim, que a circulação se faça com nítido conteúdo econômico, ou seja, implicando transferência da respectiva propriedade a terceiro. Daí a alusão ao vocábulo "operações", não se podendo enquadrar como tanto o mero fato de proceder à movimentação de um estabelecimento para outro visando, como

no caso em questão, à simples pesagem. A própria designação do imposto, no que consagra o emprego do vocábulo “mercadoria”, pressupõe o ato mercantil, encontrando-se a definição do termo no Direito Comercial. Em síntese, consubstancia mercadoria coisa móvel destinada à comercialização, que geralmente é adquirida por pessoas do comércio para a revenda [...]

Conforme se deduz das manifestações alhures, a *ratio decidendi* não aborda as questões trazidas em sede de ação declaratória de constitucionalidade, daí a relevância da matéria, que aguarda deliberação no STF.

No contexto da petição inicial da ADC nº 49, assenta-se o seguinte:

[...]Além de ampliar os contornos do ICMS, a Carta Magna fixou diversas normas a serem observadas, cabendo destacar, dentre elas, o princípio da não-cumulatividade (art. 155, §2º, inciso I), e a forma de repartição das receitas desse imposto entre todas as Unidades Federadas partícipes, no caso de operações interestaduais (art. 155, §2º, inciso VII).

Ainda, sobre as reiteradas decisões do STF, no sentido da não-incidência das transferências, pondera que

[...]apesar de afastarem a aplicação dos dispositivos da Lei Kandir, os precedentes exarados por esta Suprema Corte não fazem menção expressa à eventual incompatibilidade dos artigos da LC nº 87/96 com o texto da Constituição Federal. Simplesmente, deixam de aplicar o conteúdo das normas infraconstitucionais.¹⁰

De fato, é imprescindível que o Supremo Tribunal Federal trate expressamente a matéria, sob o prisma das normas constitucionais do ICMS, com vistas a evitar o que o próprio STF qualificou como “declaração de inconstitucionalidade branca”¹¹, situação em que a norma infraconstitucional é refutada difusa e sistematicamente, sem que se lhe dê o tratamento jurídico adequado.

Recentemente, o STF reafirmou o posicionamento por meio do tema nº 1099¹², no sentido da não-incidência nas transferências. Permanece, entretanto, um vácuo de manifestação quanto às questões ponderadas na Ação Declaratória de

¹⁰ Disponível no sítio: www.stf.jus.br.

¹¹ Expressão utilizada pelo ministro Marco Aurélio no julgamento da admissibilidade da ADC nº 16/DF, aludida na própria petição inicial da ADC nº 49/17.

¹² “Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.”

Constitucionalidade, em especial, quanto à violação do pacto Federativo e à não-cumulatividade do imposto.

4. CONCLUSÃO

Não se justifica que ainda se imponha ao cidadão, ante a renitência da Administração Tributária em lhe conferir administrativamente determinado direito, o ônus de buscar as vias judiciais, quando o fato tributário em questão se subsumir a teses jurídicas nas quais os Tribunais Superiores já se pronunciaram em sede de recurso repetitivo. Além disso, não raro, as administrações tributárias dos entes Federados ainda conferem soluções heterogêneas em suas posições sobre questões tributárias já assentadas jurisprudencialmente, desigualando contribuintes que se encontram em situações equivalentes.

Sem embargo disso, é sabido que o Estado-juiz não tem sido eficaz em cumprir seu mister, no que tange a uma razoável duração do processo, seja administrativo, seja judicial. A demora na prestação jurisdicional termina por desaguar em franca injustiça, pois “justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada e manifesta” (BARBOSA, 1999: 40). Tal dissonância entre Administração e Judiciário, aliado a lançamentos fiscais que não anteveem as teses jurídicas já consolidadas, não primados no seu efetivo resultado prático, terminam por engrossar ainda mais tais estatísticas.

O Brasil demanda excessivamente no Poder Judiciário, o qual tem se mostrado incapaz de atender ao princípio constitucional da razoável duração dos processos (art. 5º, LXXVIII). Segundo dados estatísticos disponíveis no sítio do Conselho Nacional de Justiça – CNJ, consubstanciados no periódico “Justiça em Números -2020”, O Poder Judiciário brasileiro finalizou o ano de 2019 com 77,1 milhões de processos em tramitação, sendo que ingressaram 30,2 milhões de processos, com baixas no estoque no equivalente a 35,4 milhões (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2020: 93). A adoção, pela Administração tributária, de posições reiteradamente já expressas em precedentes judiciais consolidados poderia ter como resultado imediato a redução de demandas judiciais de resultado previsível em face dela interpostas. Tal conduta homenagearia, dentre outros

princípios já mencionados, o da eficiência, descrito no art. 37 da Constituição Federal.

Não se pode falar no real exercício dos direitos de liberdade do indivíduo, no contexto do Estado Social-democrático de Direito, sem que se lhe garanta, sob todos os matizes possíveis de sua multifacetária relação com o Estado – econômicos, de fomento, assistência e previdência sociais, saúde, cultural, religioso – uma prestação Estatal que não fira a igualdade material, seja pela face dos privilégios, seja pela ordem dos obstáculos. Também ao cidadão importa saber, com razoável grau de previsibilidade, qual o posicionamento do Poder público quanto a determinada matéria tributária. Mais especificamente, entre um determinado pleito administrativo e a ação que é movida no Judiciário em virtude de sua negativa, reza a eficiência que se prevaleça a opinião consolidada dos Tribunais Superiores, em sede de demandas repetitivas, uma vez que a última palavra caberá, inexoravelmente, ao Poder Judiciário.

O princípio da juridicidade, tido como uma “expansão” do princípio da legalidade, com vistas a abarcar a dicção dos Tribunais Superiores em jurisprudência em sede de recursos repetitivos, tem como um de seus objetivos trazer ao âmbito das administrações tributárias tal noção material de igualdade e segurança jurídica, por meio da adoção dos precedentes judiciais consolidados, fortalecendo-se, dessa forma, a noção de Estado social-democrático de direito assegurado na Constituição Federal.

A dicção dos Tribunais e Conselhos administrativos pode surgir como instrumento apto a conferir à Administração tributária meios para a implementação da eficácia normativa a tais precedentes judiciais, em suas atividades de controle e fiscalização, sem que tal seja tido como afronta ao princípio da legalidade ou, ainda, à atividade administrativa e vinculada do lançamento fiscal. Homenageia-se, ainda, uma unicidade e padronização de entendimento quanto às ações da Administração Tributária.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. “Neoconstitucionalismo”: Entre a “Ciência do Direito” e o “Direito da Ciência” – **Revista Eletrônica de Direito do Estado**. Nº 17. Salvador-BA, Jan-mar/09. No sítio: www.direitodoestado.com.br

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3ª edição, atualizada. São Paulo: Malheiros.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. 5ª edição, anotada por Adriano da Gama Kury. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015.

BARROSO, Luís Roberto. O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição Brasileira, cit. Nota prévia Apud FARIAS, Cristiano Chaves de. **Direito civil: teoria geral**. 9ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

BRANCO, Paulo Gonet. **Tributação e Direitos Fundamentais Conforme Jurisprudência do STF e do STJ**. Coordenação: BRANCO, Paulo Gonet. MEIRA, Liziane Angelotti. CORREIA NETO, Celso de Barros. **Direitos Fundamentais e Tributação** – saúde, salário, aposentadoria e tributação – tensão dialética? São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. Código de Processo Civil – Lei nº 13105/15.

BRASIL. Código Tributário Nacional – Lei nº 5172/66.

BRASIL. Constituição Federal do Brasil.

BRASIL. Lei Federal nº 8429/92 - Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências.

BRASIL. Lei Federal nº 9649, de 27 de maio de 1998 - Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios.

BRASIL. Portaria MF n. 343/15- Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

BULYGIN, Eugenio. **Algunas consideraciones sobre los sistemas jurídicos**. Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho. Núm. 9, 1991. Alicante: Biblioteca Virtual

Miguel de Cervantes, 2001. URL:

<http://www.cervantesvirtual.com/nd/ark:/59851/bmc7w6q3>

Conselho Nacional de Justiça: <http://www.cnj.jus.br>

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 24ª edição. São Paulo: Atlas, 2011.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 27ª edição. São Paulo: Atlas, 2014.

DIDIER, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. 10ª edição. 2015. Salvador. Jus Podium.

DIDIER, Fredie. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela**. 10ª edição. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2015.

DISTRITO FEDERAL. Decreto nº 33268/11- Regimento interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF/DF).

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La Función del Tributo en el Estado Social Y Democrático de Derecho**. Madrid: Centro De Estudios Políticos Y Constitucionales, 2002.

FAVEIRO, Vitor. **O Estatuto do Contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de direito**. Coimbra: 2002

GOIÁS. Lei nº 16469/09 - Regula o processo administrativo tributário e dispõe sobre os órgãos vinculados ao julgamento administrativo. Lei Complementar Estadual nº 104, de 9 de outubro de 2013 – Código de Defesa do Contribuinte Goiano.

JANCZESKI, Célio Armando apud NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. **Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado**. São Paulo: Dialética, 2002.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da Interpretação e Da Aplicação Das Leis Tributárias**. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1965.

PARANÁ. Lei Estadual nº 18877, de 27 de setembro de 2016. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, e adota outras providências.

ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. Tradução Edson Bini – revisão técnica Alysso Leandro Mascaro – Bauru, SP: Edipro, 1ª reimpressão, 2003.

SANTA CATARINA. Decreto Estadual nº 3114/10- Regimento interno do Tribunal Administrativo Tributário – TAT/SC.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 4ª edição revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

Secretaria de Economia do Estado de Goiás: www.economia.go.gov.br

Secretaria de Estado da Casa Civil- Governo do Estado de Goiás:
<http://www.casacivil.go.gov.br>

Secretaria de Fazenda do Estado de Santa Catarina: www.sef.sc.gov.br/

Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/>

STRECK, Lênio Luiz. **Precedentes judiciais e hermenêutica** – o sentido da vinculação no CPC/ 2015. 2ª edição. Salvador: Editora JusPodivm, 2019.

Superior Tribunal de Justiça: www.stj.jus.br

Supremo Tribunal Federal: www.stf.jus.br

Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Santa Catarina:
<http://www.tat.sc.gov.br>

VIEIRA, Oscar Vilhena. Supremocracia. **Revista Direito GV**, vol. 8. P. 441-464, São Paulo, jul a dez/08.

XAVIER, Alberto. **Princípios do processo administrativo e judicial tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.