



REFLEXÕES SOBRE A APLICAÇÃO DA TEORIA DOS PRECEDENTES NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO*

COMMENTS ON THE APPLICATION OF MANDATORY PRECEDENTS IN BRAZILIAN TAX LAW

Tadeu Puretz**

Resumo: O presente estudo tem por objeto analisar a aplicação dos precedentes obrigatórios no direito brasileiro, especialmente em matéria tributária, investigando se a introdução da denominada teoria dos precedentes vinculantes vem sendo aplicado de forma adequada em nosso ordenamento jurídico. Ao final concluiremos, com base nos casos analisados, que premissas básicas para a correta aplicação dos precedentes vêm sendo ignoradas, justificando a necessidade de desenvolvimento, por parte da doutrina e dos julgadores, de uma teoria dos precedentes obrigatórios brasileiros, que leve em consideração as especificidades do ordenamento jurídico nacional.

Palavras-Chave: Precedentes; Ratio decidendi; Distinguish.

Abstract: The aim of this study is to analyze the application of mandatory precedents in the Brazilian law, especially in tax matters, investigating whether the introduction of the so-called "theory of mandatory precedents", has been properly applied within our legal order. We conclude, based on the analyzed cases, that basic premises for the correct application of precedents are being ignored, justifying the need for doctrinal and judgmental development of a "theory of Brazilian mandatory precedents", taking into account the specific features of the national legal order.

Keywords: Precedents; Ratio decidendi; Distinguish.

INTRODUÇÃO

A teoria dos precedentes foi objeto de intenso estudo por diversos especialistas em direito ao redor do mundo. A ideia de coerência firmada especialmente nos países que adotam o *common law*, passou a ser objeto de maior atenção no Brasil recentemente com a positivação, pelo Código de Processo Civil (CPC/15), da ideia de respeito aos precedentes.

Ainda que no Brasil o tema seja estudado majoritariamente por especialistas em processo civil, há amplo campo de discussão em matéria tributária, o que se confirma da análise de alguns julgados recentes que, ao aplicar a teoria dos precedentes obrigatórios, deixam de observar questões essenciais para a correta aplicação das técnicas dela decorrentes.

*Artigo submetido em 29 jul. 2018 e aceito para publicação em 13 nov. 2018. Publicado em 19.12.2018.

** Advogado, Mestrando em Direito pela Universidade de São Paulo, São Paulo, São Paulo, Brasil.

✉ tadeupuretz@gmail.com

Diante desse quadro, o presente trabalho investiga no que consiste o respeito aos precedentes e o modo pelo qual este deve ser aplicado em países que adotam o *civil law*. Para tanto, serão analisados dois casos-paradigma em matéria tributária recentemente julgados pelas cortes superiores e sua aplicação pelos tribunais de segunda instância, com objetivo de investigar se a vinculação aos precedentes vem sendo realizada de forma coerente no ordenamento jurídico nacional. Ao final concluiremos - a partir da análise de casos -, que parte dos julgadores brasileiros vêm ignorando premissas básicas – e essenciais – para aplicação da teoria dos precedentes obrigatórios, especialmente pela ausência de coerência e técnica no que se refere à identificação das razões que fundamentam os julgados.

Importante indicar, desde logo, a importância da construção de uma teoria brasileira de respeito aos precedentes, seguindo o que foi e vem sendo feito em outros países, que deve levar em consideração as especificidades do ordenamento jurídico nacional. Pode-se afirmar, com certo grau de precisão, que cabe à doutrina e aos julgadores, modelar o substrato indispensável para o bom funcionamento dos precedentes obrigatórios, levando em consideração a ideia de que os precedentes são fontes do direito, cujo objetivo central é que, a partir dela, se extraiam normas, conhecidas pela doutrina como *ratio decidendi* (fundamento da decisão), que identifica o fragmento vinculante de determinado julgado.

A aplicação do tema em matéria tributária ganha ainda mais relevância, especialmente pela estrutura do Estado brasileiro, que outorga poderes para instituição de tributos em três níveis, tornando a legislação extremamente complexa – e insegura – àqueles que pretendem por ela se pautar. Assim, para que as decisões cumpram o papel conferido pelo ordenamento jurídico, essencial se faz a adoção de instrumentos para garantir a racionalidade e a estabilidade decorrente do respeito aos precedentes.

Isso porque, se é verdade que as decisões judiciais têm por objetivo concretizar o direito, complementando a norma abstrata de imposição pela norma concreta em que se converte em sentença judicial, a lei formal se mostra insuficiente para conferir plena normatividade, cabendo ao judiciário interpreta-la, de modo a participar da dialética entre norma e fato.

Diante do escopo proposto, que evidencia tema ainda embrionário no direito tributário, o presente trabalho não pretende apresentar soluções definitivas, nem tampouco encerrar os debates. Ao contrário, espera-se, a partir dessas reflexões, chamar a atenção da doutrina especializada, com o intuito de contribuir para o desenvolvimento de critérios que tornem o ambiente tributário mais seguro e estável para os contribuintes e para a Fazenda Pública.

Para fins didáticos, este estudo será dividido em quatro partes. São elas: (i) noções introdutórias acerca do conceito de precedentes; (ii) A obrigatoriedade do respeito aos

precedentes; (iii) Critérios para a aplicação dos precedentes; e (iv) Aplicação dos precedentes das cortes superiores brasileiras: análise de casos.

1 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS ACERCA DO CONCEITO DE PRECEDENTES

Para explorar o tema, necessário se faz, em primeiro lugar, identificar o que pode ser considerado precedente para fins da aplicação da teoria dos precedentes vinculantes. Este esclarecimento, que parece singelo, revela-se fundamental quando se observa que no Brasil a utilização do termo “precedente” é tida como sinônimo para toda e qualquer decisão judicial, uma espécie de apelido sem base técnica que torna ainda mais confusa a aplicação dos julgados anteriores.

Para melhor elucidar a questão, deve-se apresentar as diferenças básicas entre três figuras distintas do direito brasileiro: (i) decisões, (ii) jurisprudência e (iii) precedentes.

Neste escopo, uma “decisão” consiste na deliberação de um magistrado para solução de um caso individual, buscando a aplicação da justiça a determinado caso concreto. Esta, portanto, representa deliberação esparsa, autônoma entre as partes e que não revela qualquer obrigatoriedade de aplicação a outros casos concretos.

“Jurisprudência”, por seu turno, traduz-se em um conjunto de decisões uniformes e coerentes, que repetem razões semelhantes em casos análogos. O termo “jurisprudência”, portanto, denota aspecto quantitativo: número relevante de decisões no mesmo sentido que tem o papel de uniformizar determinada matéria com intuito de otimizar o direito. Importante anotar que a jurisprudência de determinado tribunal não revela uma resposta definitiva aos casos concretos, mas o entendimento que vem se consolidando acerca de determinada matéria.

“Precedente”, ao contrário do conceito anterior, não indica aspecto quantitativo, mas qualitativo, de sorte que as razões que fundamentam as decisões com *status* de precedentes, quando abstraídas, podem ser transpostas para casos análogos ou iguais no que se refere a sua *ratio decidendi* DERZI (2009, p.255), ou seja, casos que, à luz dos contextos dos fatos, podem ser decididos com base em uma mesma proposição legal.

Conhecidas as distinções básicas acerca dos conceitos acima expostos, bem como delimitadas as diferenças entre estes, cumpre verificar quais os órgãos capazes de formar precedentes. Esta análise, ainda que complexa, consiste em premissa lógica para o desenvolvimento do presente

estudo. Afinal, se é verdade que o CPC/15 positivou a obrigação de respeito aos precedentes,¹ os operadores do direito devem conhecer quais os órgãos capazes de formá-los.

Antes de tecer essas considerações, importante consignar que o debate acerca da determinação dos órgãos que são capazes de formar precedentes tem se demonstrado acalorado na doutrina, especialmente após a entrada em vigor do novo CPC. Se por um lado, alguns autores acreditam serem apenas as cortes superiores capazes de formar precedentes, na medida em que a ideia de precedente está diretamente relacionada à imutabilidade e à segurança jurídica (MITIDIERO, 2016) (MARINONI, 2016), outros acreditam que a “commonlização” do direito brasileiro esvazia a função dos juízes de primeiro e segundo grau (STRECK, 2016), que passam a atuar somente como “boca dos precedentes” – em alusão à expressão cunhada por Montesquieu no clássico “O Espírito das Leis”.

Diante da batalha doutrinária que envolve grandes processualistas brasileiros, nos filiamos à primeira corrente pelos motivos a seguir expostos: em primeiro lugar, pelas funções designadas pela Constituição Federal de 1988 a cada órgão julgador. Nesse escopo, cada uma das instâncias do Poder Judiciário tem funções diferentes, de modo que as decisões proferidas por cada uma delas têm efeitos igualmente distintos. Os juízes singulares e as cortes de justiça (Tribunais Regionais Federais - TRF's e Tribunais de Justiça - TJ's - atuam objetivando alcançar a decisão justa para determinado caso concreto, individualizando as normas aplicáveis aos casos e aos fatos das partes envolvidas em determinado litígio. Em outras palavras, o objetivo de tais cortes se revela na análise de fatos e provas de um direito individual, cuja decisão terá efeito imediato apenas para as partes envolvidas no processo.

As Cortes Superiores, por outro lado, têm a função de determinar o significado do direito, de modo que os fundamentos da decisão proferida naquele caso individual possam ser transpostos para outros casos, desde que se identifique a similaridade com o caso-paradigma. Nesses termos, segundo a Constituição Federal de 1988, cabe ao Supremo Tribunal Federal adscrever sentido à Constituição (art. 102, III), e ao Superior Tribunal de Justiça, nos termos do art. 105, III, cabe atribuir sentido à lei federal.

Devemos observar, todavia, que nem todos os julgamentos proferidos pelas Cortes Superiores podem ser considerados precedentes de observância obrigatória. Para que sejam vinculantes, além de necessariamente seguirem o procedimento próprio previsto no CPC, as decisões devem ser uniformes e reconhecidamente reiteradas pelos ministros integrantes do órgão. Isso porque, em razão da divisão das cortes em turmas, não são raras as oportunidades em que se identifica

¹ Em que pese a discussão acerca da inovação do CPC/15 no que se refere à ideia de precedentes obrigatórios, para fins de delimitação dos limites deste trabalho, tal discussão não será objeto de maiores comentários.

divergência de posicionamento acerca de matérias similares, que apenas após decisão plenária podem ser consideradas definitivas e, portanto, denominadas precedentes.

Em segundo lugar, apenas as cortes superiores formam precedentes por que somente estas têm competência para dar a última palavra sobre o direito, corroborando com a ideia de imutabilidade que se espera dos precedentes. A alegação parece ter cunho lógico: não nos parece possível sustentar que os tribunais estejam vinculados a decisões modificáveis, ainda que seja natural a aplicação, não vinculante, de decisões anteriores.

Pensar de forma contrária seria violar a própria lógica daqueles de precedentes obrigatórios, que objetivam conferir segurança jurídica e igualdade aos jurisdicionados, através da estabilidade, cognoscibilidade e confiança na aplicação do direito. Corrobora com esta ideia DERZI (2009, p.259), que apoiada nas lições de Heiki Pohl aduz que “(...) uma jurisprudência consolidada, fixa ou precedente, firmada pelo Supremo Tribunal Federal será qualquer decisão, tomada em caráter definitivo pelo plenário, que tenha dado resposta a uma questão jurídica geral, verdadeira norma judicial”.

Por estas razões, ainda introdutórias, pode-se indicar como conclusão preliminar que cortes de justiça proferem decisões, que podem ser reiteradas e seguidas pelo mesmo ou por outro tribunal, – uniformizando o entendimento e formando jurisprudência - mas não podem ser consideradas obrigatórias, na medida em que se afastam da ideia de estabilidade, podendo ser revisadas e alteradas pelas Cortes Superiores (MARINONI, 2015, p. 28).

Ademais, a ideia de que apenas as Cortes Superiores formam precedentes, resta evidenciada quando se analisa o tema sob a perspectiva da esfera administrativa. Nesse contexto, os entendimentos tradicionalmente firmados em âmbito administrativo e judicial, especialmente no direito tributário, não obedeciam a nenhum critério de conexão e harmonização, gerando cenário de absoluta insegurança jurídica aos contribuintes, que se viam diante de decisões diferentes quando discutiam determinada matéria em âmbito administrativo e judicial.

Ainda hoje, diversos precedentes do Poder Judiciário – inclusive sumulados ou objeto de julgamento sob o rito dos recursos repetitivos e repercussão geral - vêm sendo ignorados pelas autoridades fiscais sob o fundamento de que a administração tributária somente se submete à legislação e às orientações internas do órgão aos quais pertencem. Apenas para ilustrar tal afirmação, vejamos o antigo entendimento do STJ no que se refere à não-incidência do ICMS sobre transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte – consubstanciado na Súmula nº 166 daquele tribunal - editada em 1996. No estado de São Paulo, por exemplo, o art. 2º, I da Lei nº 6.374/89 indica ser fato gerador do ICMS a saída da mercadoria a qualquer título, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. A divergência entre o texto da lei e a interpretação

consolidada e sumulada pelo STJ permanecem ensejando diversas autuações por parte dos fiscos estaduais, em evidente violação à segurança jurídica. Nestes casos, o contribuinte se vê diante do seguinte cenário: (i) optar em agir de acordo com o disposto na legislação – pagando tributo reconhecidamente ilegal – ou (ii) pautar-se pelo posicionamento sumulado do STJ, que ensejará lavratura de auto de infração a ser discutido no Poder Judiciário, suportando todos os (altos) custos da contratação de advogados, garantia do juízo para garantir regularidade fiscal e custas processuais.

Nem mesmo o entendimento do próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), integrante da estrutura da administração tributária, era levado em consideração pelos auditores fiscais da Receita Federal antes do início da produção de efeitos da Portaria MF nº 277/2018, que atribuiu a 65 súmulas daquele conselho efeito vinculante em relação a toda Administração Tributária Federal. O mesmo cenário se observava na relação entre temas definitivamente julgados pelas Cortes Superiores e o CARF, que frequentemente eram objeto de divergência. Desde 2016, todavia, a Portaria MF nº 39/16, alterou² o Regimento Interno do conselho (RICARF), passando a excepcionar a aplicação de lei declarada inconstitucional por decisão plenária definitiva do STF, bem como aquelas que fundamentem crédito tributário objeto de julgamento, objeto de súmula vinculante e decisões definitivas do STF ou STJ com repercussão geral reconhecida ou julgadas sob o rito dos recursos repetitivos.

Apenas para ilustrar o movimento, a exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS, definida no STF em julgamento com repercussão geral reconhecida (STF, RE nº 574.706), tradicionalmente rechaçada pelo CARF, apenas em junho de 2018 passou a ser adotada pelos conselheiros, sob a justificativa de que “um órgão administrativo de julgamento não aplicar o decidido em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal quando até mesmo o Superior Tribunal de Justiça já não aplica mais o seu entendimento em sentido diverso é verdadeira afronta ao julgado pela mais alta corte do país.” (CARF, PA. 13811.000024/99-15)

A alteração do RICARF corrobora com os fundamentos até então apontados, na medida em que, se de um lado o processo administrativo fiscal tem por objetivo verificar a legalidade dos atos da administração tributária e, de outro, o sistema jurídico não é composto apenas por leis em sentido estrito, mas pelo significado extraído a partir da interpretação dos textos, ignorar os precedentes das Cortes Superiores consiste em ideia que não pode prevalecer, principalmente levando em consideração a noção de unidade do ordenamento jurídico (NOGUEIRA, 1989, p. 63).

Todas essas anotações acerca da vinculação dos precedentes judiciais nos tribunais administrativos reforçam que apenas as Cortes Superiores formam precedentes obrigatórios, na

² As atuações, no caso indicado, têm fundamento a própria Lei Complementar 87/96, que indica ser o fato gerador do ICMS a circulação de mercadorias, sem levar em consideração a existência de troca de titularidade, tema há muito pacificado pela doutrina e pelo STJ.

medida em que estas, por serem definitivas, produzem efeitos, inclusive em âmbito pré-judicial. Da mesma sorte, os argumentos apresentados apontam para a ideia de segurança jurídica e imutabilidade que se espera dos precedentes, tema que merece ser objeto de alguns comentários adicionais.

2 A OBRIGATORIEDADE DO RESPEITO AOS PRECEDENTES

A ideia de respeito aos precedentes, durante muitos anos, restou pouco explorada na doutrina brasileira, especialmente pela ultrapassada ideia de que apenas em países que adotam o *common law* seria possível aplicar a vinculação aos precedentes. O recente movimento legislativo, capitaneado pela produção de efeitos do CPC/15, demonstra a aproximação do legislador brasileiro aos ensinamentos decorrentes do *common law*, informado pela teoria do *stare decisis* (TUCCI, 2004, p.160).

Na tradição do *civil law*, a lei em sentido estrito fornece uma moldura, um limite para atuação do intérprete (KELSEN, 1998, p. 245), cenário que permanece inalterado com o novo diploma de processo, de modo que mesmo após a produção de efeitos do novo diploma, os julgadores, bem como qualquer outro intérprete, devem estar adstritos ao espaço conferido pelo legislador na edição da lei. Em outras palavras, ao contrário do que dizem aqueles que sustentam a redução da importância da lei a partir do novo CPC, esta permanece como o instrumento central para o conhecimento dos limites interpretativos.

A aproximação entre o *civil e common law* vem a reboque da própria história recente, influenciado pelo pós-positivismo (ou neoconstitucionalismo), que atribuiu maior poder ao juiz no controle de constitucionalidade, bem como na adoção das súmulas vinculantes, consubstanciando uma tendência para a uniformização das decisões judiciais e valorização dos precedentes, com vistas a melhor adequar o direito aos princípios da igualdade e da segurança jurídica.

O direito brasileiro, especialmente em matéria tributária, convencionalmente se valeu unicamente da legalidade (direito legislado) como bastião da igualdade e da segurança jurídica (XAVIER, 1978, p. 210) que representa ideia superada diante do reconhecimento do papel do intérprete como elemento essencial para o conhecimento do significado do direito. Nesse contexto, passou-se a considerar a ideia de que o intérprete deve adscrever e escolher, dentre os vários significados possíveis, aquele que melhor se aplica ao caso concreto, atribuindo à legislação a função de estabelecer os limites para delimitar seu campo de atuação (GUASTINI, 2011, p.123).

Em outras palavras, há muito se diferencia texto (redação da lei) de norma (os significados extraídos, após aplicação do método da interpretação), distinção que decorre das características das palavras que integram os textos (DERZI, 2009, p.74). Isto por que os vocábulos são naturalmente

porosos, ambíguos e padecem de equivocidade e de indeterminação, de modo que a simples leitura da lei se revela insuficiente para que se extraia o verdadeiro significado dela decorrente (BECHO, 2017, p. 186).

Por estas razões, ÁVILA (2008, p. 132) afirma que o próprio fato do Poder Judiciário proceder a uma interpretação conforme a Constituição, comprova a existência de múltiplos significados dela extraídos, de modo que uma lei pode ser interpretada de várias formas quando sejam concebíveis inúmeras variantes interpretativas.

O que se pretende demonstrar com os comentários acima é que, em sendo a lei insuficiente para que se extraia o significado do direito, apenas a partir dos precedentes se pode garantir o conhecimento do resultado da interpretação definitiva e uniforme da legislação. A ideia de “última palavra” e de “estabilidade”, portanto, são características inerentes ao precedente, sendo esta a importância da estabilidade das decisões das Cortes Superiores, que devem conferir segurança àqueles que pretendem por elas pautar-se.

No que toca à segurança jurídica, o respeito aos precedentes tem papel fundamental. Segundo ensina ÁVILA (2012, p. 285), o princípio da segurança jurídica em matéria tributária implica processos de determinação, de legitimação, de argumentação e de fundamentação que viabilizem a controlabilidade semântico-argumentativa da atuação estatal.

Nessa senda, um direito seguro requer que: (i) os jurisdicionados tenham conhecimento das leis e das interpretações realizadas pelos tribunais (cognoscibilidade). (ii) uma vez adotada determinada interpretação dos dispositivos legais, sejam estas mantidas e, caso alteradas, que a mudança seja fundamentada, com a adoção de instrumentos que não prejudiquem aqueles que se pautaram nas interpretações anteriores, garantindo a possibilidade dos jurisdicionados se planejarem a partir do direito conhecido (estabilidade) e (iii) que gerem um sentimento de confiança, legitimamente esperado pelo cidadão em relação aos atos do Poder Público (confiabilidade).

A confiabilidade no direito, no contexto da segurança jurídica, garante a liberdade do cidadão frente ao Estado, na medida em que tal ideia, do ponto de vista do direito, se materializa com a possibilidade de fazer escolhas juridicamente orientadas (BECHO, 2017, p. 184), em que se conheça o direito e as consequências associadas a determinados atos que se realizam ou deixam de ser realizados (CANOTILHO, 1991, 375). Aplicando estas questões teóricas ao processo tributário, se espera que, diante das várias interpretações possíveis acerca de cada redação legal sobre determinada situação, o Poder Judiciário defina qual delas deve prevalecer, e que aquela decisão possa pautar os contribuintes que se encontram no escopo do posicionamento adotado pelos tribunais.

Nesses termos, o contribuinte, seguindo o entendimento consubstanciado no precedente judicial, deve ter confiança de que a atitude pautada naquela decisão definitiva não será objeto de

questionamento posterior pelas autoridades fiscais. Mais ainda: a confiança do contribuinte no direito deve se estender para os casos com eventual modificação daquele entendimento, devendo ser acompanhada de instrumentos que garantam que aqueles que vinham seguindo a orientação sejam protegidos dos efeitos retroativos da nova orientação (ÁVILA, 2012, p.166).

Assim, para se alcançar o que se espera dos precedentes no que se refere à segurança jurídica, devem os tribunais agir imediatamente para unificar entendimentos contraditórios dentro da mesma corte, bem como reforçar o papel de cada uma das Cortes Superiores no que se refere à competência para o julgamento das matérias, evitando decisões divergentes, sem prejuízo do dever de coerência na interpretação dos textos legais. Ainda que seja frequente o cenário de insegurança jurídica em matéria tributária, o que se comprova da análise dos casos indicados na terceira parte deste trabalho, baseou-se a partir dessas premissas que o CPC/15 positivou o respeito aos precedentes judiciais (CPC, art. 926).

A segurança jurídica não é apenas instrumento para liberdade, mas também para a igualdade. Nesses termos, em sendo a interpretação judicial essencial para o conhecimento do direito, e a lei, ainda que limite o espaço de interpretação, não seja suficiente para apresentar o significado definitivo do direito, a coerência do sistema jurídico cumpre papel fundamental para a igualdade (ÁVILA, 2008, p.177).

Diante dessas premissas, o respeito aos precedentes se revela como instrumento essencial para promoção também da igualdade, na medida em que a partir do dever de respeitar as decisões definitivas, unificando o entendimento acerca dos temas, se evita que contribuintes em situações idênticas tenham tratamento diferente em razão do órgão de julgamento em que o caso será julgado.

A unidade de entendimento, portanto, evita que o Judiciário tome contornos de loteria, de modo que o sucesso de determinada demanda seja pautada em hipótese de sorte ou azar, a depender do órgão ou do tema pautado para julgamento. Ainda que as razões teóricas pareçam caminhar para uma solução dos problemas acima relacionados, a realidade demonstra que ainda há um longo caminho a percorrer até que se estabeleça uma teoria adequada de respeito aos precedentes.

Para demonstrar a dificuldade enfrentada pelo direito brasileiro para aplicação dos precedentes vinculantes, dividiremos a terceira parte deste trabalho em duas partes: a primeira, analisando os conceitos básicos cunhados na doutrina estrangeira como instrumentos para a coerente aplicação da teoria dos precedentes, - denotando o que deveria ser seguido pelos julgadores - e, em seguida, a análise de dois casos tributários, que demonstram o que vem sendo aplicado nos julgamentos e que comprovam estarmos longe de obter segurança jurídica e igualdade no Poder Judiciário, mesmo após a positivação da vinculação às decisões no ordenamento jurídico brasileiro.

3 CRITÉRIOS PARA A APLICAÇÃO DOS PRECEDENTES

3.1 *RATIO DECIDENDI E OBTER DICTA*

Segundo MACCORMICK (2008, p.193), a *ratio decidendi* consiste em justificação formal explícita ou implicitamente formulada por um juiz, e suficiente para decidir uma questão jurídica suscitada pelos argumentos das partes. Em outras palavras, é a razão pela qual o magistrado decide em determinado sentido, sendo certo que, de todo julgado, apenas esta razão é a que pode ser transposta para outros casos para fins de respeito aos precedentes. Veja que, nada obstante a *ratio* tenha o precedente como referencial, não está adstrito àquele caso concreto, ou seja, é dotada de generalidade, não se limitando a resolver apenas aquele caso específico, sendo aplicável à solução de outros casos, desde que identificada similaridade entre estes, o que evidencia a distinção entre o texto do precedente da norma que decorre do precedente. (MACÊDO, 2015, p. 221)

Nos termos dos estudos de MACCORMICK (2008, p.195), a razão denota justificação, que por seu turno pode ser explícita ou implícita, o que demanda cuidado redobrado tanto daqueles julgadores que formam os precedentes quanto daqueles que pretendem aplicá-los. No contexto do respeito aos precedentes, os julgadores formadores devem se esforçar para tornar explícitos os fundamentos que ensejaram o julgamento, evitando que aqueles que pretendam aplicá-lo o façam de maneira equivocada.

Portanto, para que se alcance coerência e estabilidade no direito a partir da aplicação do precedente, a *ratio* consignada não pode ser objeto de interpretação ilimitada por parte do aplicador do julgado, ao contrário, ela é fruto da interpretação do julgador que desenvolveu o precedente. Por tais motivos, deve-se evitar que a *ratio* de determinado julgado abra espaço para criatividade dos juízes aplicadores, o que esvaziaria a função e a razão de ser da teoria dos precedentes vinculantes. Em outras palavras, as razões de decidir daqueles julgados que formam precedentes devem ser o parâmetro que limita os julgadores das Cortes de Justiça.

Em sentido oposto à ideia de *ratio decidendi*, o conceito de *obter dicta*, indica argumentos que não tem relevância para decisão do caso concreto, como argumentos consequencialistas e demais passagens linguísticas que, por não serem decisivos para o julgamento, não fazem precedente. (GORDILLO, 2000, p. 33).

A identificação correta da *ratio decidendi* revela elemento essencial para a aplicação coerente da teoria dos precedentes, sendo frequentes no direito tributário brasileiro, casos em que se verifica a intenção do julgador em aplicar determinado entendimento, mas quando o faz: (i) confunde a *ratio decidendi* com *obter dicta*, ou seja, confunde as razões que podem ser transpostas para casos

similares com aquelas que referem-se unicamente àquele caso concreto, e portanto não devem ser levados em consideração para fins de aplicação do precedente; (ii) aplica precedente julgado sob a perspectiva de uma área do direito em outra (e.g. aplica razões de decidir oriundas de precedente tributário, em discussões referentes ao direito penal) sem que justifique de forma pormenorizada o motivo pelo qual o fez.

Em síntese, a atividade judicial observante da teoria dos precedentes deve: (i) em relação aos casos pendentes de julgamento, interpretar os textos normativos, extraindo e escolhendo o significado adequado ao caso concreto, destacando de forma explícita a razão de decidir que ensejou o resultado. (ii) em relação aos aplicadores dos precedentes, identificar precisamente a *ratio decidendi*, viabilizando a aplicação aos casos idênticos ou análogos.

3.2 *DISTINGUISH E OVERRULLING*

Antes de adentrar à análise dos casos concretos selecionados, faz-se importante apresentar mais dois conceitos desenvolvidos na doutrina que se revelam essenciais para a correta aplicação dos precedentes obrigatórios: *distinguish* e *overruling*.

Conforme apontado, a ideia de aplicação obrigatória dos precedentes leva em consideração a existência de casos similares ou idênticos, que viabilizam transposição das razões (*ratio decidendi*) aplicadas àquele caso a outro caso. Para realizar tal procedimento interpretativo, é necessário que o intérprete analise o caso e, identificada a similaridade com o tema objeto do precedente, o aplique.

Caso se esteja diante de casos diferentes, deve ser aplicada a técnica do *distinguish*, que consiste em construção argumentativa de que a *ratio* do precedente não pode ser aplicada ao caso em julgamento, porquanto há elementos que os diferem, circunstâncias elementares das razões de decidir que impedem o reconhecimento da similaridade necessária para a aplicação do precedente. (CAMILOTTI, 2009 p. 98).

A aplicação da técnica do *distinguish*, todavia, não indica a superação do precedente anterior, mas tão somente a impossibilidade – decorrente das diferenças entre os casos – de transposição dos fundamentos do precedente a outro caso concreto. Em termos semelhantes, a aplicação do precedente judicial não é automática e dispensa certos cuidados, especialmente aquele referente à necessidade da ação humana de distinguir casos análogos. A propósito, no direito brasileiro, o CPC/15 determina, reforçando a adoção de critérios tradicionais no *common law*, a obrigatoriedade da aplicação da técnica do *distinguish* sob pena de ser considerada não fundamentada a decisão judicial (CPC, art. 489).

A ideia de superação dos precedentes (*overruling*) também se faz fundamental para a aplicação dos precedentes, na medida em que, se levarmos em consideração a vinculação dos demais órgãos julgadores acerca da aplicação dos precedentes, a superação daquele entendimento deve eliminar, de imediato, seus efeitos. Se assim não fosse, poder-se-ia afirmar que a teoria dos precedentes vinculantes determina o engessamento do direito, ideia que não condiz com a realidade.

A aplicação do *overruling*, portanto, tem por objetivo justamente refletir, nos casos posteriormente julgados, as novas razões de decidir, que levam em consideração o desenvolvimento do direito baseado em diversos critérios, como a mudança de perspectivas sociais, valores sociais, dentre outros.

4 APLICAÇÃO DOS PRECEDENTES DAS CORTES SUPERIORES BRASILEIRAS: ANÁLISE DE CASOS TRIBUTÁRIOS

Apresentados – ainda que muito brevemente - os conceitos fundamentais para aplicação dos precedentes, cumpre apontar que os tribunais têm demonstrado pouca ou quase nenhuma vocação para aplicação dos precedentes obrigatórios de forma coerente e harmônica, em especial em matéria tributária, afirmação que se comprova a partir da análise de alguns casos recentemente julgados, exemplos que poderiam se somar a muitos outros casos, não houvessem limites de extensão ao presente trabalho.

Caso 1

O primeiro caso que se pretende estudar, tem por objetivo demonstrar que, em razão da ausência de critérios objetivos para identificação da *ratio decidendi* dos precedentes, a aplicação da técnica do *distinguish* pelos tribunais de segundo grau vem sendo prejudicada, na medida em que os julgadores vêm interpretando livremente a razão de decidir do caso – chegando, naturalmente, a conclusões diferentes a depender do órgão de julgamento – acerca da verificação da existência ou não de similaridade entre o acórdão paradigma e o caso objeto de julgamento.

O pano de fundo desta análise tem por objeto o RE nº 723.651/PR, cuja repercussão geral foi reconhecida pelo STF, em que restou definida a incidência do IPI na importação de veículos automotores por pessoas físicas. O caso modificou diametralmente a posição daquele tribunal (STF, RE 255.682), que vinha decidindo de forma favorável aos contribuintes, sob o fundamento de que a incidência do IPI na importação de bens para uso próprio violaria o princípio da não-cumulatividade, motivo pelo qual restaria afastada a tributação na modalidade.

A propósito, o fundamento do entendimento anterior baseava-se em precedente (STF, RE 203.075) daquele tribunal acerca do ICMS, em que prevaleceu a ideia de que no caso do imposto sobre a circulação, a impossibilidade de repasse do ônus inviabilizaria sua incidência. Analisando os julgados, o Ministro Barroso aplicou a técnica do *distinguish*, identificando que o caso julgado não poderia basear-se naquele precedente, eis que os tributos – ICMS e IPI – teriam materialidades distintas.

Apreciando o mérito, os ministros passaram a adotar a tese de que o afastamento da tributação das importações colocaria o produto estrangeiro em situação de vantagem em comparação ao produto nacional e que, naquele caso, a incidência na importação sem o repasse ao consumidor final não violaria o princípio da não-cumulatividade, na medida em que especificamente na modalidade importação, o fato gerador seria unicamente a realização da operação, bastando que o bem adquirido fosse industrializado.

Todavia, durante as discussões plenárias, os ministros demonstraram preocupação com a adoção da tese para a importação de todo e qualquer produto, na medida em que boa parte dos equipamentos médicos - essenciais para o desenvolvimento da medicina no Brasil - são importados, de sorte que a oneração destes produtos por meio de tributos decorrente do novo posicionamento da corte poderia causar prejuízos à saúde nacional.

Em debate com os demais julgadores, o Ministro Luiz Fux sustentou a redução do escopo da tese a ser publicada, sugerindo que o entendimento firmado naquele julgamento mencionasse expressamente sobre qual produto recairia a incidência do IPI-importação (veículos automotores) – denominada “tese minimalista” – excluindo, por decorrência lógica, os demais produtos importados.

A razão para a redução do escopo do julgamento teve por fundamento a natureza seletiva do IPI, viabilizando o tratamento diferenciado, na medida em que, nos termos do caso concreto em julgamento, que versava exclusivamente sobre veículos automotores, estaria evidenciada a ausência de essencialidade.

Ainda que não se pretenda neste estudo fazer qualquer juízo de valor acerca do mérito e dos fundamentos que pautaram das decisões, mas tão somente investigar a aplicação coerente da teoria dos precedentes, os argumentos sustentados pelo Ministro Fux para adoção da tese minimalistas parecem coerentes, especialmente pela inegável diferença – do ponto de vista da seletividade – entre a importação de veículo automotor para uso próprio (operação realizada, em regra, por colecionadores e por contribuintes consumidores de carros de luxo sem fabricação nacional), da importação de equipamentos médicos essenciais (sem similar nacional).

Vejamos, todavia, que nada obstante a vinculação decorrente do reconhecimento da repercussão geral do caso, os tribunais vêm ignorando a literalidade da tese fixada e determinando a incidência de IPI na importação de todo e qualquer produto, inclusive sobre equipamentos médicos.

Apenas para mencionar um exemplo, que poderia ser seguido de muitos outros, examinemos caso recentemente julgado (TRF 2, Proc. 0150594-61.2017.4.02.5101), em que se discutia a incidência do IPI na importação de equipamento médico por hospital, não contribuinte do tributo. A desembargadora relatora, ao analisar o caso, aduziu expressamente que a *ratio decidendi* do recurso extraordinário acima indicado “impede que seja afastada a incidência do IPI em razão de se tratar de produto industrializado importado para uso próprio, bem com afasta a alegação de violação ao princípio da não-cumulatividade”.

O fundamento da decisão do Tribunal Regional ignora a tese minimalista propositadamente adotada pelos ministros do STF, postura que revela a imprecisão dos julgadores dos tribunais em identificar a *ratio decidendi* do precedente e, por consequência, da aplicação do *distinguish*. Observe-se que a relatora faz menção expressa ao respeito à *ratio decidendi*, indicando conhecê-la, mas que, a partir da interpretação realizada com base naquele caso concreto (aplicação da técnica do *distinguish*), não foram identificadas razões semelhantes sustentadas pelo contribuinte.

“(…) A inexistência de similar nacional e a ausência de ameaça à concorrência interna e desequilíbrio de mercado não afasta a aplicação do precedente estabelecido no julgamento do RE 723.651/PR. Isso porque é uma técnica de interpretação dos precedentes a extração da *ratio decidendi* a partir do segundo caso, que apresente elementos que permitam refletir melhor sobre as premissas assentadas e apurar a definição da *ratio decidendi*.”

No caso em tela, a julgadora de segundo grau se pauta por apenas um dos vários fundamentos indicados pelo Supremo Tribunal Federal – especialmente aqueles indicados na ementa do julgado - mas ignora aqueles suscitados na discussão entre os ministros, que ensejaram a redução do escopo da tese firmada, ou seja, realiza a interpretação do precedente contrariando a literalidade do inteiro teor do acórdão. Neste caso, em especial, não se observa maiores dificuldades na identificação da exceção à incidência aos demais produtos, na medida em que o motivo que ensejou a redução da tese foi justamente a importação de equipamentos médicos.

Por outro lado, os ministros da Suprema Corte não mencionaram expressamente – além dos equipamentos médicos - quais produtos estariam excepcionados à incidência, de modo a evidenciar o espaço dos aplicadores para interpretação do precedente que, como em qualquer processo interpretativo, varia de acordo com aquele que está realizando a interpretação. Na mesma linha, deve-se reconhecer que a adoção de tese minimalista em casos julgados com repercussão geral obrigatória aumenta a dificuldade de aplicação do precedente, gerando alguns debates acerca do tema objeto da análise.

Nesse contexto, imaginemos, por exemplo, uma empresa petroleira que decide importar determinado equipamento cuja fabricação se dá apenas no exterior. Diante dessa demanda, o aplicador do precedente precisa enfrentar a seguinte questão: em sendo o IPI seletivo e, adotada tese minimalista acerca da não-incidência na importação por não contribuintes, poderia a tese ser estendida para todo e qualquer produto além dos veículos e dos equipamentos médicos – esses últimos expressamente mencionados na decisão? A alegação da empresa petroleira no sentido de que a importação do equipamento seria essencial para o desenvolvimento daquele setor no país poderia ser sustentada para fins da aplicação da seletividade?

Estas questões nos apontam a dificuldade de determinar a abrangência dos precedentes, aspecto que, caso ignorado, afasta os benefícios da teoria dos precedentes obrigatórios, que se verificam no respeito à segurança jurídica e à igualdade. O tema tem especial relevância por se tratar de julgado com repercussão geral reconhecida, de modo que os questionamentos acima mencionados serão pauta em todas as oportunidades em que os tribunais, ressalvados os casos indicados, se deparem com operações de importação por não contribuintes.

Em síntese, no que se refere à aplicação dos precedentes, em especial no que toca a ideia de *distinguish*, parece evidente que a ausência de critérios objetivos que reduzam o campo de interpretação dos aplicadores na identificação da *ratio decidendi* se afasta da ideia de segurança jurídica que se espera dos precedentes. No caso analisado, em razão da ausência de critérios para a identificação da razão de decidir acima indicada, transpareceu lacuna no julgamento, abrindo espaço para que, por meio da “interpretação” da *ratio decidendi*, tenha se estendido a sua aplicação a outros casos que não versem sobre veículos automotores e equipamentos médicos, violando a segurança jurídica no que se refere à cognoscibilidade do direito.

Caso 2

O segundo caso a ser analisado tem por objetivo demonstrar que a dificuldade de aplicação dos precedentes no direito tributário brasileiro não se limita à identificação da *ratio decidendi*, mas também: (i) aos limites relacionados à transposição da razão de decidir de julgado realizado no bojo de determinada área do direito e sua aplicação, a título de precedente, em área diversa; (ii) na divergência de entendimento entre turmas do mesmo tribunal superior e (iii) na existência de julgados divergentes entre o STF e o STJ.

Em relação ao item (i), em sendo o direito dividido em diversos campos, que se pautam por diferentes leis, princípios, e *standards*, a aplicação dos julgados realizados em determinado contexto não deveria ser automática a outras áreas, na medida em que pautados em premissas distintas.

Em relação ao item (ii) e (iii), o que se pretende demonstrar encontra-se diretamente relacionado à igualdade e à segurança jurídica, na medida em que ora o resultado do julgamento é diferente em razão da turma sorteada, mesmo sendo idêntico o tema sob julgamento (item ii - igualdade), e ora o cidadão tem que escolher qual é o entendimento –entre aquele firmado pelo STJ e pelo STF sobre a mesma matéria – se pautar (item iii – segurança jurídica).

Nesse contexto, o pano de fundo do julgado analisado a seguir tem por objeto a aplicação do entendimento consubstanciado no RE nº 601.314, com repercussão geral reconhecida. Naquela oportunidade se discutia a constitucionalidade de dispositivos da Lei Complementar nº 105/2001, que permitem à Receita Federal receber dados bancários de contribuintes fornecidos diretamente pelos bancos, sem prévia autorização judicial. Por maioria de votos – 9 a 2 - prevaleceu o entendimento de que a norma não resulta em quebra de sigilo bancário, mas sim em transferência de sigilo da órbita bancária para a fiscal, ambas protegidas contra o acesso de terceiros.

Importante frisar que o julgamento realizado pelo STF teve por objeto a análise da questão da transferência de sigilo para fins exclusivamente tributários, ou seja, decidiu-se que na relação fisco x contribuinte, as informações fornecidas à administração tributária não representam ofensa à Constituição Federal de 1988, especialmente em relação ao disposto no art. 5º, X daquele diploma.

O caso que se pretende analisar ocorreu dois anos depois do acórdão acima indicado, no HC nº 422.473/SP, julgado pela Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça. Nos autos, dois denunciados pela suposta prática de crime de sonegação fiscal, na qualidade de sócios de determinada empresa, teriam suprimido tributos devidos à Fazenda Federal, mediante a omissão de rendimentos provenientes de valores creditados em contas correntes de titularidade da empresa.

Os pacientes sustentavam a impossibilidade de se utilizar prova emprestada, no processo criminal, das informações obtidas através da quebra de sigilo realizada outrora pela Receita Federal. Em outras palavras, os pacientes questionavam se a decisão do RE 601.314 - que concluiu pela constitucionalidade do dispositivo que permitia a quebra do sigilo pelas autoridades fiscais – poderia ser automaticamente adotada em relações envolvendo o Ministério Público Federal.

Os denunciados apresentaram diversos acórdãos do próprio STJ que indicavam a impossibilidade de se valer de prova emprestada de processos administrativos fiscais em matéria tributária. Durante a tramitação do *habeas corpus* em questão, o Supremo Tribunal Federal, em julgamento do RE nº 1.373.49, sem repercussão geral, reconheceu a possibilidade de utilização das informações obtidas pelo fisco, por meio de regular procedimento administrativo fiscal, para fins de instrução processual penal, citando alguns julgados anteriores daquela corte.

Informado do entendimento recente do STF sobre o tema, o Ministro Sebastião Reis Júnior, relator do caso, indicou que mesmo discordando da decisão do STF, e conhecendo a

jurisprudência do STJ em sentido diametralmente oposto, não poderia enfrentar o entendimento da Suprema Corte. Na mesma linha, o presidente da turma, Ministro Nefi Cordeiro, presidente da 6ª Turma, mencionou que a tese de transferência de sigilo seria perigosa quando se trata de Direito Penal mas, para evitar a “jurisprudência de loteria” preferia se curvar ao que foi decidido pelo STF, determinando o prosseguimento da ação penal.³

Interessante mencionar que, mesmo após a decisão do STF que autorizou a utilização da prova emprestada de processos tributários para fins penais, a 5ª Turma do mesmo STJ decidiu, por unanimidade, anular ação penal similar, igualmente baseada em informações bancárias encaminhadas ao Ministério Público sem autorização do Judiciário, sob o argumento de que a prova obtida nesses termos caracterizaria prova ilícita, segundo a jurisprudência daquele tribunal.

O relator do caso, Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, em que pese tenha mencionado a decisão do STF no RE nº 601.314/SP, indicou que o STJ vem entendendo de forma diversa no que se refere à matéria penal, no sentido de que a quebra do sigilo sem prévia autorização judicial violaria o princípio constitucional da reserva de jurisdição, motivo que ensejou a declaração da nulidade da ação penal.

Diante do cenário acima apresentado, surgem alguns pontos que merecem ser explorados, que reforçam a ausência de coerência na aplicação dos precedentes obrigatórios no Brasil.

O primeiro deles está relacionado à segurança jurídica. Nos casos analisados, as duas turmas do mesmo tribunal julgaram temas similares, baseados na mesma legislação – Lei Complementar nº 105/01 – cujo resultado se deu de forma diametralmente oposta. Anote-se ainda que uma das turmas levou em consideração decisões anteriores do STF acerca da matéria, enquanto a outra, as decisões do próprio STJ, em sentido oposto.

Ainda que este trabalho não tenha por objetivo avaliar ou questionar o teor das decisões, mas tão somente as questões relacionadas à teoria dos precedentes, não são necessárias maiores digressões para se notar a absoluta insegurança jurídica que permeia a matéria, que resta ainda mais grave quando se está diante de julgamento de *habeas corpus*, que envolve o direito à liberdade, o mais fundamental dos direitos relacionados à dignidade humana.

Conforme indicado, cada uma das turmas se pautou no entendimento de uma Corte Superior, o que nos leva ao segundo ponto a ser analisado: a dificuldade enfrentada pelos tribunais, no que se refere ao exame de admissibilidade das matérias que serão objeto de apreciação. No caso em tela, por exemplo, tanto o STF quanto o STJ têm decisões anteriores diametralmente opostas sobre

³ A divergência foi noticiada em diversos sites especializados. A título de exemplo, veja-se: <https://www.conjur.com.br/2018-mar-20/turmas-stj-divergem-envio-dados-fisco-mp>. Pub. 20.03.2018. Acesso em 10 jun. 2018.

a mesma matéria, de modo que cada uma das turmas do STJ “escolheu” – divergindo, diga-se de passagem – os fundamentos que entendiam cabíveis a cada um dos casos.

A divergência entre turmas não é novidade no STJ, como aponta o Ministro José Delgado em conferência realizada em 2016 (BECHO, 2017, p. 21):

Dentro desse campo, chamo-lhes a atenção para o que está acontecendo no Superior Tribunal de Justiça. Quero que bem me compreendam: não estou aqui fazendo uma crítica, porque eu mesmo tenho participado das decisões que agora vamos comentar – quero tão somente tratar de realidades concretas. [...] Fecho essa parte e abro-lhes a seguinte, para lhes demonstrar que o levantamento que efetuei, da semana passada para cá, preparando-me para esta palestra, mostra que o STJ, hoje, se depara com pelo menos 33 – vejam bem, não terminei o levantamento – decisões conflitantes entre turmas, que por isso são, evidentemente, imprevisíveis, todos a demonstrarem incerteza.

Há ainda um terceiro ponto que merece ser abordado: A decisão do STF, nos autos do RE nº 601.314, julgado em 2016, que autorizou a quebra do sigilo bancário do contribuinte pelas autoridades fiscais sem necessidade de prévia autorização judicial pode ser automaticamente transportada – ainda que pelo próprio STF – para investigações criminais?

O questionamento posto se revela pertinente por que as razões que ensejaram o julgamento do precedente levaram em consideração a legislação tributária e os princípios tributários, ou seja, a relação entre fisco e contribuinte, de modo que a transposição para outras áreas do direito não parece ser imediata, salvo se objeto de profunda fundamentação. Isso porque, conforme mencionado, as premissas levadas em consideração para o julgamento em âmbito tributário se pautaram em legislação diversa daquela que pautou o julgamento em matéria penal, alegação reforçada pela especialidade de ramo do direito que tem o poder de restringir a liberdade do cidadão.

Os efeitos em relação à transposição de razões entre as áreas têm efeito multiplicador. Nessa linha, recentemente a relação direito penal x direito tributário voltou à pauta de discussão no que se refere à aplicação de precedentes⁴, a partir da decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal acerca da possibilidade de execução da pena a partir da decisão da segunda instância, consubstanciada na ADC 44/DF, que possibilitaria a transposição do fundamento daquela decisão para o direito tributário, autorizando a realização de compensação tributária também neste momento, contrapondo o que dispõe o art. 170-A do CTN.

O raciocínio leva em consideração a obrigatoriedade de tratamento isonômico no direito, de modo que, se a *ratio decidendi* do referido julgado é a flexibilização do momento em que se dá a coisa julgada, esta poderia ser aplicada a todas as áreas do direito, inclusive ao direito tributário.

⁴ As discussões ainda são embrionárias, mas podem ser verificadas na notícia recente a seguir: Valor Econômico. Advogados estudam usar decisão do STF para compensação tributária. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/5476809/advogados-estudam-usar-decisao-do-stf-para-compensacao-tributaria>. Publicada em 24.04.2018. Acesso em 05 jul. 2018.

Diante dessas questões, que revelam a ausência de critérios objetivos para aplicação da teoria dos precedentes no direito brasileiro, propõe-se maior esforço dos operadores do direito – em especial da doutrina - no desenvolvimento de uma teoria brasileira dos precedentes obrigatórios, somando esforços para que sejam adotados critérios claros, tanto para elaboração dos acórdãos dos precedentes dos tribunais superiores, que devem indicar e delimitar com clareza a *ratio decidendi*, quanto nas decisões de primeira instância, que a partir da indicação clara das razões de decidir podem aplicar, de forma criteriosa, a técnica do *distinguish*.

CONCLUSÕES

Todas as considerações anteriores levam à conclusão final de que a produção de efeitos do Novo Código de Processo Civil (CPC/15) introduziu no ordenamento jurídico brasileiro a ideia de respeito aos precedentes, em evidente intenção do legislador em aproximar o direito nacional do *common law*. A alteração legislativa parece refletir considerável avanço no que se refere à estabilização e coerência da aplicação do direito nacional, com vistas à segurança jurídica e a igualdade.

Em matéria tributária, o tema ganha ainda mais relevância, especialmente pelo número de processos em trâmite no Poder Judiciário, reflexo da estrutura da repartição de competências para instituição de tributos prevista na Constituição Federal de 1988 que, realizada em três níveis, - federal, estadual e municipal – torna a legislação tributária extremamente complexa. As razões acima se somam à natureza analítica da CRFB/88, e geram infundáveis discussões na relação fisco x contribuinte, que desaguam, em grande escala, no Poder Judiciário.

Nesses termos, a racionalização e a coerência objetivadas pela positivação do sistema de precedentes obrigatórios parecem revelar avanço importante para se alcançar maior segurança jurídica nesta seara. Contudo, para que se observe os efeitos positivos do respeito aos precedentes, faz-se necessário o respeito a premissas básicas para aplicação da teoria, refletindo maior racionalidade ao sistema jurídico, através da uniformização da jurisprudência e da obrigação, por parte dos tribunais de primeira instância, de observarem os assuntos julgados definitivamente pelos tribunais superiores.

De toda sorte, diante do tema ainda embrionário no direito brasileiro, a produção de efeitos do CPC/15 acende o alerta para a importância da construção de uma teoria brasileira de respeito aos precedentes, seguindo o que foi e vem sendo feito em outros países, que deve levar em consideração as especificidades do ordenamento jurídico nacional.

Analisando alguns casos recentemente julgados, foram identificadas algumas questões que merecem ser objeto de atenção dos julgadores no que se refere à ideia de vinculação aos precedentes. No que tange às Cortes Superiores, formadoras de precedentes, algumas medidas devem ser aplicadas:

- (i) A indicação e delimitação, de forma clara, da *ratio decidendi*, apontando com precisão a tese vinculante do julgado, de modo a viabilizar que as Cortes de Justiça conheçam com exatidão o tema objeto do julgamento, tornando coerente a aplicação das técnicas do *distinguish* e *overruling* e a consequente limitação do espaço para interpretação dos tribunais inferiores acerca da aplicação dos precedentes.
- (ii) A soma de esforços dos atores do direito para, conhecendo conflito de entendimento entre turmas, apresentar medidas para solucioná-los, afastando a possibilidade de temas idênticos ou similares obterem resultados diferentes na mesma corte.
- (iii) Elaboração de medidas que melhor determinem a competência para julgamento dos casos entre STF e STJ, evitando posicionamentos conflitantes entre cortes;

No que se refere às Cortes de Justiça e à primeira instância, aplicadores dos precedentes, identificou-se, diante da análise dos casos concretos, as seguintes medidas:

- (i) Análise detalhada das razões que ensejaram a definição dos precedentes para melhor aplicação da técnica do *distinguish*, caso verificadas variações entre o caso analisado e o objeto do precedente.
- (ii) Especial atenção ao disposto 489, §1º, VI do CPC/15, no que toca à necessidade de fundamentação adequada em caso de não aplicação dos precedentes, indicando, de forma pormenorizada, as razões pelas quais o caso em julgamento se diferencia da *ratio decidendi* do precedente.
- (iii) Especial atenção ao disposto no art. 489, §1º, V do CPC/15 especialmente no que se refere à investigação detalhada, acompanhada de fundamentação adequada nas decisões que seguem precedentes formados em área diversa daquela em que está

sendo aplicado, observando a compatibilidade da transposição dos fundamentos utilizados no precedente, especialmente em relação aos princípios que norteiam o ramo do direito do caso em análise.

Diante das questões acima apontadas, ainda que meramente exemplificativas e introdutórias, pode-se extrair algumas diretrizes básicas para o início do desenvolvimento de uma teoria séria acerca de respeito aos precedentes, que reduzam a insegurança jurídica dos contribuintes ao invés de tornar ainda mais complexa a relação destes com as autoridades fiscais. Note-se que parte das medidas indicadas estão positivadas no ordenamento jurídico, mas são ignoradas por julgadores e advogados, que devem incorporá-las ao dia-a-dia da atividade, tornando-as efetivas.

Cumprido alertar, por fim, que o movimento que se iniciou no CPC/15 apenas poderá ser considerado definitivo do ponto de vista da eficiência quando os operadores do direito iniciarem, em conjunto, o desenvolvimento e internalização dos preceitos fundamentais da teoria de precedentes brasileira. Se a doutrina não se dedicar ao desenvolvimento da teoria em questão, os efeitos positivos que dela esperamos – coerência do Poder Judiciário, Segurança Jurídica e reforço do respeito à igualdade -jamais serão observados.

REFERÊNCIAS

ÁVILA Humberto Bergmann. *Segurança Jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. 2 ed. Malheiros: São Paulo, 2012.

_____. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

BECHO. Renato Lopes. A aplicação dos precedentes judiciais como caminho para a redução dos processos tributários. *Revista da Faculdade de Direito UFMG*, n. 71. Julho/dezembro/2017.

_____. *Lições de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: 2017.

CAMILOTTI José Renato. Precedentes Judiciais em matéria tributária no STF: Pragmática da aplicação das súmulas vinculantes e os critérios de verificação para aplicação e distinção (*distinguishing*). Tese de para obtenção do título de doutor na PUC/SP. Orientadora Dra. Clarice von Oertzen de Araújo. 2016. P.98. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/19835/2/José%20Renato%20Camilotti.pdf>. Acesso em 01 jul. 2018.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. Coimbra: Livraria Almedina, 1991.

CHIASSONI, Pierluigi. The philosophy of precedent: conceptual analysis and rational reconstruction. In: On the philosophy of precedent: the 24th World Congress of the International Association for Philosophy of Law and Social Philosophy. Beijing, 2009. Stuttgart: Franz Steiner Verlag, 2012. v.3.

COELHO. Sacha Calmon Navarro. MOREIRA. André Mendes. Segurança Jurídica e Mutações Jurisprudenciais: A incidência do IPI nas importações feitas por não contribuintes. *in* Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux/Adilson Rodrigues Pires et.al. Marcus Lívio Gomes, Andrei Pitten Velloso (organizadores) – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2014, p. 37-54.

COSTA. Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

DUXBURY, Neil. The Nature and Authority of Precedent. p. 58-110; 150-183.

GORDILLO, Agustín. Introducción al derecho: derecho público y privado, Common-Law y derecho continental europeo. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2000. P. v-33.

GUASTINI, Riccardo. Interpretare e Argomentare. Milano: Giuffrè, 2011.

_____. “Interpretación y construcción jurídica”. Isonomía, nº. 43 (Oct. 2015), p. 11-48.

MACCORMICK. Neil Retórica e o Estado de Direito. Trad.: Conrado Hübner Mendes. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MELLO. Cláudio Ari. Interpretação Jurídica e Dever de Fundamentação das Decisões Judiciais no Novo CPC. Revista de Processo do Ministério Público de São Paulo. Vol. 255. Maio/2016.

MARINONI. Luís Guilherme. *A Ética dos precedentes* – justificativa do novo CPC. 2. ed. São Paulo: RT Editora, 2016.

_____. *Precedentes Obrigatórios*. 5. ed. São Paulo. RT Editora, 2016.

MITIDIERO, Daniel. Precedentes: da persuasão à vinculação. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

MONTESQUIEU. *O Espírito das Leis*. Martins Fontes, 1993.

NOGUEIRA. Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*: de acordo com a Constituição de 1988, 11. ed. São Paulo: Saraiva.

REALE. Miguel. Lições preliminares de direito. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

SCHAUER. Frederick. *Thinking like a Lawyer*, 1ª reed., Nova Deli, Universal, 2010.

_____. “Precedent”. Stanford Law Review, Vol. 39, No. 3 (Feb., 1987), p. 571-605.

SOUZA. Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição Póstuma. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

STRECK. Lênio. *Súmulas, Vaguezas e Ambiguidades*. Precisamos de uma “teoria Geral dos precedentes”? Revista do programa de pós-graduação, mestrado e doutorado da PUC/RS direitos fundamentais & justiça nº 5 – out./dez. 2008 p. 162- 185.

TORRES. Ricardo Lobo. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2000.