

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC – SP**

Marcos Rogério Lyrio Pimenta

A Súmula com Efeito Vinculante no Direito Tributário

DOUTORADO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**SÃO PAULO
2009**

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

Marcos Rogério Lyrio Pimenta

A Súmula com Efeito Vinculante no Direito Tributário

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito do Estado, (Direito Tributário) sob a orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho.

SÃO PAULO
2009

Banca Examinadora

RESUMO

O presente trabalho tem por objeto o estudo de algumas questões da súmula com efeito vinculante no direito tributário brasileiro. Para isso, percorreremos categorias da Teoria Geral do Direito, especialmente o exame das normas jurídicas e das fontes do direito, devido à sua relação com o objeto deste estudo. Assim, analisaremos a estrutura do modelo anglo-saxão (*common law*) e do direito codificado (*civil law*); a evolução da súmula e do efeito vinculante no ordenamento jurídico brasileiro até a edição da Emenda Constitucional nº 45/2004, que o consagrou por meio da introdução do art. 103-A, da Constituição Federal; os pressupostos constitucionais e a disciplina legal da súmula com efeito vinculante – Lei nº 11.417/06. Examinaremos também algumas situações que poderão ocorrer no campo tributário, em razão da edição pelo Supremo Tribunal Federal de uma súmula com efeito vinculante. Enfrentaremos a questão do lançamento tributário diante do reconhecimento, pela súmula em epígrafe, da inconstitucionalidade total ou parcial da norma geral e abstrata que lhe serviu de fundamento e da invalidade da norma geral e abstrata reconhecida antes e após a homologação da autoimposição tributária. Verificaremos, ainda, a Súmula Vinculante nº 08 e o lançamento tributário, objeto de discussão judicial e de coisa julgada. Estudaremos a repercussão da súmula com efeito vinculante sobre o parcelamento do crédito tributário nas hipóteses de certificação da inconstitucionalidade da norma que lhe serviu de fundamento, do crédito parcelado e da norma infraconstitucional que disciplina os prazos de prescrição e decadência. Por fim, debateremos a respeito da possibilidade, dos requisitos e do prazo para a repetição do indébito tributário no caso em estudo, bem como sobre os efeitos da Súmula Vinculante nº 08 em relação a esse instituto e a coisa julgada.

Palavras-chave: súmula; efeito; vinculante; direito; tributário.

ABSTRACT

The present work intends to study some issues of the binding judicial precedent in the Brazilian tax law. So, we will investigate some categories of the General Theory of Law, especially examining the legal rules and the sources of law, due to its relation with the object of this study. Then, we will analyze the structure of the Anglo-Saxon law model (common law) and the codified law model (civil law); the binding judicial precedent evolution in the Brazilian legal system until the n° 45/2004 Constitutional amendment, that consecrated the binding effect of the judicial precedent, through the introduction of the article 103-A in the Federal Constitution; and the binding judicial precedent constitutional requirements and its legal system, disciplined by the Law 11417/2006. We will study the possible problems in the tax law, due to the binding judicial precedent edition by the Federal Supreme Court. We will face the question of the tax levying before the recognition, by the abridgment above, of the total or partial unconstitutionality of the general and abstract rule that ground it, and the nullity of the general and abstract rule that is acknowledged before and after the tax auto imposition homologation. We will still verify the n° 8 binding judicial precedent and the tax levying, that are object of judicial and *res judicata* discussion. We will study the repercussion of the binding judicial precedent on the tax credit dividing in the hypotheses of certification of the unconstitutionality rule which was used to ground it, on the credit in installments and on the rule that disciplines the prescription and decadence terms. Finally, we will debate about the undue repetition possibility, its requirements and term in this study case and the n° 08 binding judicial precedent effects, regarding this institute and the *res judicata*.

Key-words: judicial precedent; effect; binding; law; tax.

RESUMEN

Este trabajo tiene por objeto del estudio algunas cuestiones de la síntesis con efecto vinculante en la legislación tributaria brasileña. Para ello, estudiaremos las categorías de la Teoría General del Derecho, en particular el examen de las normas jurídicas y las fuentes de derecho, debido a su relación con el objeto de este estudio. Por lo tanto, analizaremos la estructura del modelo anglosajón (*common law*) y el derecho codificado (*civil law*); la evolución de la síntesis y el efecto vinculante en el ordenamiento jurídico brasileño hasta la edición de la Enmienda Constitucional n ° 45/2004, que consagró mediante la introducción del artículo 103-A, de la Constitución Federal; los requisitos constitucionales y la disciplina legal de la síntesis con efecto vinculante – Ley N ° 11417/06. Examinaremos algunas situaciones que pueden ocurrir en el ámbito de la fiscalidad, debido a la edición por el Tribunal Supremo Federal de una síntesis de efecto vinculante. Enfrentaremos la cuestión del lanzamiento tributario mediante al reconocimiento, por la dicha síntesis, a la inconstitucionalidad total o parcial de la norma general y abstracta que valió como fundamento para ella, y de la invalidad de la norma general y abstracta reconocida antes y después de la aprobación de auto imposición tributaria. Veremos también la Síntesis Vinculante n° 08 y lanzamiento tributario, objeto de discusión judicial y de cosa juzgada. Estudiaremos la repercusión de la síntesis con efecto vinculante en la fragmentación del crédito tributario en los casos de inconstitucionalidad de la norma que la fundamentó, del crédito fragmentado y de la norma que no está dentro de la Constitución pero que trata de los plazos de prescripción y decadencia. Por último, hablaremos de la posibilidad, de los requisitos y el plazo para la repetición del indebido tributario en el caso de este estudio, así como sobre los efectos de La Síntesis Vinculante n° 08 en relación a este instituto y la cosa juzgada.

Palabras clave: síntesis; efecto; vinculante; derecho; tributario.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC	Apelação Cível
ADIN	Ação Declaratória de Inconstitucionalidade
AGRAG	Agravo Regimental em Agravo de Instrumento
AGRESP	Agravo Regimental em Recurso Especial
AI	Agravo de Instrumento
AMS	Apelação em Mandado de Segurança
CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
Des	Desembargador
DJ	Diário da Justiça
EC	Emenda Constitucional
EDRESP	Embargos de Declaração em Recurso Especial
ERE	Embargos em Recurso Extraordinário
ERESP	Embargos de Divergência em Recurso Especial
HC	Habeas Corpus
IN	Instrução Normativa
MS	Mandado de Segurança
PAES	Programa de Parcelamento Especial
RE	Recurso Extraordinário

REFIS	Programa de Recuperação Fiscal
Rel	Relator
RESP	Recurso Especial
RMS	Recurso Ordinário em Mandado de Segurança
RTJ	Revista Trimestral de Jurisprudência
SRF	Secretaria da Receita Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TFR	Tribunal Federal de Recursos
TRF	Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 PREMISSAS EPISTEMOLÓGICAS	15
1.1 DELIMITAÇÃO DO TEMA	15
1.2 NORMA JURÍDICA	15
1.2.1 Conceito	15
1.2.2 Estrutura	17
1.2.3 Classificação	20
1.3 VALIDADE E VIGÊNCIA DAS NORMAS JURÍDICAS	21
1.4 EFICÁCIA DAS NORMAS JURÍDICAS	24
1.5 APLICAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS	26
1.6 FONTES DO DIREITO	27
1.6.1 Fontes formais	29
1.6.2 Fontes materiais	30
1.7 JURISPRUDÊNCIA	31
2 A SÚMULA COM EFEITO VINCULANTE	34
2.1 BREVE HISTÓRICO	34
2.1.1 O sistema do <i>common Law</i>	34
2.1.1.1 <i>A teoria do precedente no direito casuístico</i>	36
2.1.1.2 <i>A aplicação da moderna teoria do precedente: EUA x Inglaterra</i>	41
2.1.2 O sistema do <i>civil law</i>: características, diferenças e semelhanças com o modelo anglo-saxão	43
2.1.3 A segurança jurídica nos sistemas do <i>common law</i> e do <i>civil Law</i>	49
2.2 A EVOLUÇÃO DA SÚMULA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	51
2.3 O EFEITO VINCULANTE	54
2.3.1 Efeito vinculante e eficácia <i>erga omnes</i>	56

2.4 A NATUREZA DA SÚMULA COM EFEITO VINCULANTE	57
2.5 O <i>STARE DECISIS</i> E A SÚMULA COM EFEITO VINCULANTE	59
2.6 PRESSUPOSTOS CONSTITUCIONAIS E A DISCIPLINA LEGAL DA SÚMULA COM EFEITO VINCULANTE – LEI Nº 11.417/2006	62
2.6.1 Edição, revisão e cancelamento	63
2.6.2 Aspectos subjetivos	64
2.6.3 Eficácia	66
2.6.4 Demais disposições da lei	69
2.6.5 A inobservância da súmula com efeito vinculante	69
2.6.6 Modificações introduzidas pela Lei nº 11.417/2006	73
2.7 OS DESTINATÁRIOS DA SÚMULA COM EFEITO VINCULANTE	74
3 SÚMULA COM EFEITO VINCULANTE E O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	77
3.1 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	77
3.1.1 Natureza jurídica	77
3.1.2 Eficácia	80
3.2 A REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	82
3.2.1 A disciplina no Código Tributário Nacional	82
3.2.2 Limites temporais	84
3.2.3 Limites objetivos	85
<i>3.2.3.1 Erro de fato e erro de direito</i>	85
<i>3.2.3.2 Mudança de critério jurídico</i>	88
3.3 OS REFLEXOS DA SÚMULA COM EFEITO VINCULANTE NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	90
3.4 REFLEXOS DO RECONHECIMENTO DA INCONSTITUCIONALIDADE TOTAL DA NORMA GERAL E ABSTRATA QUE SERVIU DE FUNDAMENTO PARA O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	91
3.5 REFLEXOS DO RECONHECIMENTO DA INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL DA NORMA GERAL E ABSTRATA QUE SERVIU DE FUNDAMENTO PARA O	

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	92
3.6 INVALIDADE DA NORMA GERAL E ABSTRATA RECONHECIDA ANTES DA HOMOLOGAÇÃO DA AUTOIMPOSIÇÃO	94
3.7 INVALIDADE DA NORMA GERAL E ABSTRATA RECONHECIDA APÓS A HOMOLOGAÇÃO DA AUTOIMPOSIÇÃO	95
3.8 A SÚMULA VINCULANTE Nº 08 E O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	97
3.8.1 A Súmula Vinculante nº 08 e o lançamento tributário, objeto de discussão judicial	101
3.8.2 A Súmula Vinculante nº 08 e o lançamento tributário, objeto de coisa julgada	104
4 SÚMULA COM EFEITO VINCULANTE E O PARCELAMENTO	109
4.1 PARCELAMENTO	109
4.1.1 Natureza jurídica	109
<i>4.1.1.1 Parcelamento e moratória</i>	110
<i>4.1.1.2 Parcelamento e transação</i>	114
<i>4.1.1.3 Parcelamento e novação</i>	115
<i>4.1.1.4 Parcelamento e pagamento</i>	116
4.1.2 Regime jurídico	119
4.1.3 Competência para a concessão	122
4.1.4 Requisitos para a concessão	125
4.1.5 A extinção e seus efeitos	126
4.2 O PARCELAMENTO E A CONFISSÃO DE DÍVIDA	131
4.3 PARCELAMENTO E DISCUSSÃO JUDICIAL	137
4.4 REPERCUSSÃO DA SÚMULA COM EFEITO VINCULANTE SOBRE O PARCELAMENTO	140
4.4.1 Consequências do reconhecimento da inconstitucionalidade da norma instituidora do parcelamento	141
<i>4.4.1.1 Pagamento parcial</i>	141
<i>4.4.1.2 Restituição das parcelas pagas</i>	143
<i>4.4.1.3 Manutenção no parcelamento de acordo com as condições nele</i>	

<i>Vigentes</i>	144
<i>4.4.1.4 Ineficácia posterior ao pagamento da última parcela</i>	146
4.4.2 Consequências do reconhecimento da inconstitucionalidade do crédito parcelado	146
4.4.3 Consequências do reconhecimento da invalidade da norma infraconstitucional que disciplina os prazos de prescrição e decadência – Súmula Vinculante nº 08	147
<i>4.4.3.1 Créditos parcelados pendentes de pagamento</i>	148
<i>4.4.3.2 Pagamentos realizados e a restituição</i>	149
5 SÚMULA COM EFEITO VINCULANTE E REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO	154
5.1 CONTEÚDO POSSÍVEL DA SÚMULA COM EFEITO VINCULANTE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	154
5.2 POSSIBILIDADE DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO	155
5.3 REQUISITOS PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO	158
5.4 PRAZO PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO	159
5.5 QUESTÕES CONTROVERTIDAS	164
5.5.1 A repetição do indébito na hipótese de declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade	164
5.5.2 Repetição dos tributos vinculados	165
5.5.3 O lançamento “definitivo”	168
5.5.4 Direito à compensação	169
5.6 A SÚMULA VINCULANTE Nº 08 E A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO	170
5.7 A SÚMULA VINCULANTE Nº 08, A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO E A COISA JULGADA	172
CONCLUSÕES	177
REFERÊNCIAS	204

INTRODUÇÃO

A súmula com efeito vinculante no Direito Tributário, tema objeto do presente estudo, apresenta importância para os operadores do direito, suscitando muitas polêmicas.

O presente estudo busca resolver algumas questões relativas à súmula com efeito vinculante, tentando trazer uma contribuição para a Ciência do Direito Tributário. Para isso, cuidaremos de traçar premissas que consideramos fundamentais para a compreensão da matéria.

Partiremos, inicialmente, da análise de algumas categorias da Teoria Geral do Direito que exercem influência no objeto do presente estudo. Desse modo, examinaremos as normas jurídicas (conceito, estrutura, classificação e atributos), as fontes do direito (materiais e formais) e a jurisprudência.

Posteriormente, analisaremos as características, diferenças e semelhanças existentes entre o modelo anglo-saxão (*common law*) e o modelo do direito codificado-continental (*civil-law*), já que o exame da súmula com efeito vinculante não pode prescindir do seu estudo.

Verificaremos também a evolução da súmula e do efeito vinculante no ordenamento jurídico brasileiro até a edição da Emenda Constitucional nº 45/2004 que consagrou o efeito vinculante da súmula, por meio da introdução do art. 103-A, da Constituição Federal.

Examinaremos, ainda, o procedimento de edição, revisão e cancelamento da súmula com efeito vinculante, bem como o seu conteúdo, os

seus destinatários, sua eficácia e as consequências do seu descumprimento no ordenamento jurídico brasileiro, disciplinados pela Lei nº 11.417, de 19 de dezembro de 2006, diploma infraconstitucional incumbido de regulamentar o art. 103-A, da Constituição Federal.

O capítulo III tem por objeto a súmula com efeito vinculante e o lançamento tributário. Percorreremos os aspectos essenciais do lançamento tributário (natureza jurídica, eficácia e revisão) que consideramos importantes para o estudo dos efeitos da súmula com eficácia vinculante sobre este ato de imposição tributária. Além disso, abordaremos os reflexos da súmula em epígrafe sobre o lançamento tributário nas hipóteses de: (i) reconhecimento da inconstitucionalidade total ou parcial da norma geral e abstrata que serviu de fundamento para o lançamento tributário; e (ii) invalidade da norma geral e abstrata reconhecida antes e após a homologação da autoimposição tributária. Analisaremos também a Súmula Vinculante nº 08 e o lançamento tributário, objeto de discussão judicial e da coisa julgada.

Em seguida, trataremos do instituto do parcelamento. Inicialmente, estudaremos a sua natureza jurídica, o seu regime jurídico, a competência e os requisitos para a sua concessão, e a extinção e seus efeitos. Posteriormente, demonstraremos que a irretratabilidade e irrevogabilidade da confissão em matéria de Direito Tributário não são absolutas, podendo ser desconstituídas pelo contribuinte no âmbito administrativo ou judicial, independentemente da adesão ao parcelamento. Da mesma forma, mostraremos que a desistência de impugnações e recursos administrativos, bem como de qualquer discussão em juízo a respeito da exigência fiscal não é condição *sine qua non* para a adesão ao parcelamento.

Discorreremos também sobre a repercussão da súmula com efeito vinculante sobre o parcelamento, vale dizer, sobre as consequências advindas do reconhecimento pela referida súmula: (i) da inconstitucionalidade da norma instituidora do parcelamento; (ii) da invalidade do crédito parcelado, e (iii) da invalidade da norma infraconstitucional que disciplina os prazos de prescrição e decadência – Súmula Vinculante nº 08.

No capítulo V, analisaremos a súmula com efeito vinculante e a repetição do indébito tributário. Verificaremos a possibilidade, os requisitos e o prazo para a repetição do indébito tributário na situação em que o Supremo Tribunal Federal edita uma súmula com efeito vinculante, após a prolação de decisão em controle difuso, reconhecendo a inconstitucionalidade de determinada regra-matriz de incidência tributária, ou invalidade de norma infraconstitucional que disciplina os prazos de decadência e prescrição, tal como ocorreu com a edição da Súmula Vinculante nº 08.

Ademais, examinaremos a repetição do indébito na hipótese de declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade, a repetição dos tributos vinculados, a questão do lançamento “definitivo”, o direito à compensação e os efeitos da Súmula Vinculante nº 08 com o instituto em epígrafe.

Ao final, apresentaremos as conclusões sobre o tema no intuito de fornecer soluções para algumas questões que envolvem a súmula com efeito vinculante no Direito Tributário.

1 PREMISSAS EPISTEMOLÓGICAS

1.1 DELIMITAÇÃO DO TEMA

Sustentamos, neste trabalho, que, para se estudar a súmula com efeito vinculante, faz-se mister percorrer algumas categorias da Teoria Geral do Direito, devido a sua relação com o objeto do presente estudo.

Assim, iniciaremos examinando as unidades do sistema jurídico, ou seja, as normas jurídicas, uma vez que a súmula com efeito vinculante, tema do presente trabalho, está diretamente conectada com o seu estudo, especificamente com o problema de sua eficácia, conforme demonstraremos.

Em seguida, analisaremos a teoria das fontes do Direito e a jurisprudência como fonte do Direito.

1.2 NORMA JURÍDICA

1.2.1 Conceito

A expressão norma jurídica é utilizada pela doutrina nas seguintes acepções: (i) norma jurídica como sinônimo de texto legal; (ii) norma jurídica como enunciado prescritivo; e (iii) norma jurídica como a significação colhida da leitura dos textos legais.

Pensamos que a norma jurídica não se confunde com o texto legal. Este serve apenas como instrumento introdutório¹ de normas jurídicas ou

¹ Paulo de Barros Carvalho ensina que “[...] os instrumentos introdutórios de normas se dividem em instrumentos primários – a lei na acepção lata – e instrumentos secundários ou derivados – os atos de hierarquia inferior à lei, como os decretos regulamentadores, as instruções ministeriais, as portarias, circulares, ordens de serviço, etc.”

enunciados prescritivos no ordenamento jurídico. Em outras palavras, o texto legal funciona tão somente como veículo que transporta para os domínios jurídico-positivos as normas jurídicas ou os enunciados prescritivos.

Como adverte, a propósito, Eurico Marcos Diniz de Santi:²

Emenda constitucional, lei complementar, lei ordinária, medida provisória, resoluções, decretos, sentenças, acórdãos e atos administrativos são veículos introdutórios de normas jurídicas. Instrumentos introdutórios que propagam enunciados prescritivos. [...] Não há de se confundir norma e instrumento introdutor. Este é veículo individual e concreto, suporte físico dos enunciados normativos introduzido por um fato jurídico: seu conteúdo é que pode ser abstrato ou concreto, genérico ou individual. Aquela [norma], a significação desses enunciados é a proposição jurídica na sua forma implicacional que corresponde àqueles conteúdos prescritivos.

Do mesmo modo, entendemos que a norma jurídica não pode ser utilizada como sinônimo de enunciado prescritivo, vez que com este não se confunde.

Enunciados prescritivos são frases isoladas, que possuem a nota da prescritividade, mas não são dotados de sentido deôntico completo, próprio das normas jurídicas. Em verdade, os enunciados prescritivos servem de substrato para a composição das normas jurídicas na qualidade de hipótese ou tese, e, por conseguinte, com estas não se confundem.³

Assim, pensamos que norma jurídica é a significação⁴ advinda da

(CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.42).

² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p.53-54.

³ Sobre o assunto, conferir Riccardo Guastini. (*Teoria e dogmática delle fonti*. Milano: Giuffrè, 1998, p.15-16).

⁴ Adotamos a concepção de Charles Sanders Peirce, que defende ser o signo uma relação entre três variáveis: representâmem, equivalente ao plano da expressão, o interpretante (plano dos significados ou conteúdo) e o plano dos referentes (dos objetos). Diz o autor, “um signo, ou *representâmen*, é aquilo que, sob certo aspecto ou modo, representa algo para alguém. Dirige-se a alguém, isto é, cria na mente dessa pessoa, um signo equivalente, ou talvez um signo mais desenvolvido. Ao signo assim criado denomino *interpretante* do primeiro signo. O

leitura dos diversos textos legais (enunciados prescritivos), estruturada sob a forma de um juízo hipotético-condicional ($H \rightarrow C$)^{5,6}.

Vale ressaltar, entretanto, que, nem sempre, a significação isolada, extraída de enunciados prescritivos existentes em um texto legal, é suficiente para a construção da norma jurídica, pois, muitas vezes, a norma jurídica somente se completa com a ligação de algumas dessas significações, presentes em outros textos legais, realizada pelo intérprete.⁷

1.2.2 Estrutura

Afirmamos, no item anterior, que a norma jurídica é uma proposição⁸ prescritiva, resultante da articulação de enunciados prescritivos que se apresenta estruturada sob a forma de um juízo hipotético-condicional.

Toda norma jurídica tem a mesma estrutura ($h \rightarrow c$), diferindo uma da outra apenas quanto ao seu conteúdo. Noutra dizer, as normas jurídicas apresentam homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica.⁹

Dessa forma, a norma jurídica apresenta uma hipótese, suposto, prótase ou antecedente e um conseqüente, mandamento, apódose ou prescritor.

signo representa alguma coisa, seu *objeto*. Representa esse objeto não em todos os seus aspectos, mas com referência a um tipo de idéia que eu, por vezes, denominei *fundamento* do representâmen.” (*Semiótica*. 3.ed. Trad. José Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Perspectiva, 1999, p.46).

⁵ O “H” corresponde à hipótese tributária, o “C” ao conseqüente e “→” o conectivo implicacional.

⁶ Outro não é o entendimento de Maria Rita Ferragut: “Assim, norma jurídica é a significação organizada numa estrutura hipotética-condicional, construída pelo intérprete a partir do direito positivo, seu suporte físico, dotada de bilateralidade e coercitividade, e reguladora de condutas intersubjetivas.” (*Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p.21).

⁷ Sobre o processo de construção normativa, vide CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 57-76; GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmática delle fonti*. Milano: Giuffrè, 1998, p.15-20.

⁸ Cumpre ressaltar que o termo proposição está sendo usado aqui como a significação de um enunciado prescritivo.

⁹ Este é também o entendimento de Paulo de Barros Carvalho (O Direito Positivo como Sistema Homogêneo de Enunciados Deônticos. *Revista de Direito Tributário*, Jul./Set., n. 45, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 36) e Eurico de Santi (*Lançamento Tributário*. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p.33).

O antecedente da norma jurídica consiste num “conjunto de critérios para a identificação do fato que, acontecido determina a incidência de certa consequência prevista na ‘apódose’”, como doutrina Paulo de Barros Carvalho.¹⁰ Em outras palavras, podemos afirmar que a hipótese consiste na descrição¹¹ de um fato de possível ocorrência,¹² apto a dar nascimento a uma relação jurídica.

Já o consequente prescreve uma relação jurídica modalizada por um *functor* num de seus três modos relacionais específicos: permitido, proibido ou obrigatório.

O consequente normativo sempre instala uma relação jurídica,¹³ o que equivale dizer que “o Direito enlaça a ocorrência do fato hipoteticamente descrito, o surgimento de um vínculo jurídico entre pessoas.”¹⁴

Esta é a estrutura da norma jurídica, com base na qual se infere que a sanção integra uma nova norma. Nesse particular, ousamos divergir de abalizada corrente doutrinária, liderada por Lourival Vilanova que sustenta a bimetridade constitutiva da norma jurídica.¹⁵ O primeiro membro denomina-se norma primária e o segundo norma secundária. Desse modo, a conjunção destes dois membros constitui a norma jurídica. Numa linguagem formalizada,

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p.48.

¹¹ Para Tércio Sampaio Ferraz Júnior, “a hipótese normativa não é uma simples *descrição* abstrata e genérica de uma situação concretamente possível, mas traz em si elementos *prescritivos*.” (*Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 1998, p.316) (grifos do autor).

¹² Faz-se mister destacar que o antecedente das normas jurídicas somente pode recolher eventos que pertençam ao campo do possível. Como doutrina Paulo de Barros Carvalho: “O antecedente da norma jurídica assenta no modo ontológico da possibilidade, quer dizer, os eventos da realidade tangível nele recolhidos terão que pertencer ao campo do possível. Se a hipótese fizer a previsão de fato impossível, a consequência, que prescreve uma relação deontica entre dois ou mais sujeitos, nunca se instalará, não podendo a regra ter eficácia social. Estaria comprometida no lado semântico, tornando-se inoperante para a regulação das condutas intersubjetivas. Tratar-se-ia de um sem sentido deontico, ainda que pudesse satisfazer a critérios de organização sintática.” (*Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p.24).

¹³ Entendemos por relação jurídica um vínculo entre dois sujeitos, constituído pelo Direito com referência a um objeto.

¹⁴ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p.56.

¹⁵ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. (*Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 31) e Eurico de Santi (*Lançamento Tributário*. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p.36).

poderíamos representar, dentro dessa teoria, a norma jurídica no seguinte sentido: NP (norma primária) + NS (norma secundária) = NJ (norma jurídica).

Evidencia-se, portanto, que para essa corrente não existe norma jurídica sem sanção. Como assevera Paulo de Barros Carvalho “inexistem regras jurídicas sem as correspondentes sanções, isto é, normas sancionatórias.”¹⁶

De forma diversa, pensamos que as normas primária e secundária constituem regras jurídicas autônomas, reguladoras de condutas intersubjetivas. No conseqüente da norma secundária é que encontramos a sanção.

Destarte, sustentamos que há normas jurídicas sem sanção,¹⁷ tais como a regra-matriz de incidência tributária, a norma de lançamento tributário, as normas constitucionais programáticas e a regra veiculada pela súmula com eficácia vinculante, dentre outras existentes no ordenamento jurídico.

Quadra salientar, ainda, que, diante dessa estrutura da norma jurídica ($h \rightarrow c$), é possível “combinar uma só hipótese para uma só conseqüência, ou várias hipóteses para uma só conseqüência, ou várias hipóteses para várias conseqüências, ou uma só hipótese para várias conseqüências, mas não se pode, arbitrariamente, construir uma outra estrutura além dessas possíveis estruturas, simbolizadas por H e C, tendo-se: a) H implica C; b) H', H'', H''', implica C; c) H', H'', H''', implica C', C'', C'''; d) H implica C', C'', C'''.”¹⁸

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p.31.

¹⁷ Na mesma direção, Norberto Bobbio já afirmara: “A presença de normas não sancionadas em um ordenamento jurídico é um fato incontestável.” (*Teoria da Norma Jurídica*. Bauru-SP: Edipro, 2001, p.166).

¹⁸ Cf. VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p.91.

1.2.3 Classificação

Vários são os critérios utilizados pela Ciência do Direito para a classificação das normas jurídicas. Há distinções que se referem ao conteúdo das normas: por exemplo, normas materiais e normas processuais, ou entre normas de comportamento e normas de organização. Outras diferenças se referem ao modo em que as normas são estabelecidas, como aquela entre as normas consuetudinárias e as legislativas. Entretanto, para os fins do presente estudo, examinaremos apenas o critério do destinatário da norma e o da descrição do fato na hipótese normativa.

Quanto ao destinatário, a norma jurídica pode ser classificada em geral ou individual. A norma jurídica é geral quando se volta para um número indeterminado de pessoas, como, por exemplo, a regra-matriz de incidência tributária. De modo contrário, diz-se que a norma jurídica é individual quando se dirige para um indivíduo ou para um número determinado de sujeitos, tal como ocorre com o lançamento tributário.

No que concerne à descrição do fato no antecedente normativo, a norma jurídica pode ser classificada em abstrata ou concreta. A norma jurídica abstrata é aquela cujo fato descrito em sua hipótese ainda não ocorreu no mundo fenomênico. Já a norma concreta é aquela que descreve um fato já ocorrido no plano real, melhor dizendo, um fato consumado num determinado espaço e tempo.¹⁹

¹⁹ O magistério de Norberto Bobbio é primoroso sobre o assunto: “aconselhamos falar em *normas gerais* quando nos encontramos frente a normas que se dirigem a uma classe de pessoas; e em *normas abstratas* quando nos encontramos frente a normas que regulam uma ação-tipo (ou uma classe de ações). Às normas gerais se contrapõem as que têm por destinatário um indivíduo singular, e sugerimos chamá-las de *normas individuais*; às normas abstratas se contrapõem as que regulam uma ação singular, e sugerimos chamá-las de *normas concretas*” (*Teoria da Norma Jurídica*. Bauru-SP: Edipro, 2001, p.180-181).

Cabe ressaltar que nem sempre é necessária a presença dos binômios “geral e abstrata” e “individual e concreta”, como, equivocadamente, sustentam alguns autores. Esses conceitos são independentes, sendo, portanto, as normas jurídicas de quatro tipos, como adverte Norberto Bobbio:²⁰

Normas generales y abstractas (de este tipo son la mayor parte de las leyes, por ejemplo, las leyes penales); normas generales y concretas (una ley que declara la movilización general se dirige a una clase de ciudadanos y al mismo tiempo prescribe una acción particular que, una vez cumplida, extingue la eficacia de la norma); normas particulares y abstractas (una ley que atribuya a determinada persona una función, por ejemplo la de juez de la corte constitucional, se dirige a un solo individuo y le prescribe no una acción, sino toda aquellas acciones que son inherentes al ejercicio del cargo); normas particulares y concretas (el ejemplo más característico el de la sentencia del juez).

No mesmo sentido, destacando a existência desses quatro tipos de normas, Paulo de Barros Carvalho²¹ assevera que:

Na hierarquia do direito posto, há forte tendência de que as normas gerais e abstratas se concentrem nos escalões mais altos, surgindo as gerais e concretas, individuais e abstratas e individuais e concretas à medida que o direito vai se positivando com vistas à regulação efetiva das condutas interpessoais. Caracteriza-se o processo de positivação exatamente por esse avanço em direção aos comportamentos das pessoas. As normas gerais e abstratas, dada a sua generalidade e considerada sua abstração, não têm condições efetivas de atuar num caso materialmente definido.

1.3 VALIDADE E VIGÊNCIA DAS NORMAS JURÍDICAS

Na Teoria Geral do Direito, há diversas posições acerca do tema da validade da norma jurídica. Há autores que trabalham a validade como essência

²⁰ BOBBIO, Norberto. *Teoria General Del Derecho*. Santa Fe de Bogotá, Colombia: Temis, 1999, p.133.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 33-34.

da norma jurídica, enquanto outros utilizam a validade como uma qualidade da norma jurídica.

O patrono da tese da validade como essência da norma jurídica foi Hans Kelsen,²² que sustentava a validade da norma jurídica como sinônimo de existência. Melhor dizendo, validade para Kelsen era uma relação de pertinência entre uma norma jurídica e um dado sistema jurídico.

Logo, “dizer que uma norma é válida é dizer que pressupomos sua existência ou – o que redundava no mesmo – pressupomos que ela possui ‘força de obrigatoriedade’ para aqueles cuja conduta regula.”²³

Destarte, para essa corrente, validade é característica essencial da norma, daí por que uma norma jurídica inválida é uma norma que não existe no sistema jurídico.

De outro lado, encontramos na Teoria Geral do Direito autores que diferenciam a existência²⁴ da validade da norma jurídica. Para essa corrente, a validade não é essência da norma jurídica, mas tão somente uma qualidade desta que indica sua conformidade com o ordenamento jurídico.

Assim, a existência da norma jurídica diz respeito ao seu ingresso, de maneira regular ou irregular, no sistema jurídico, enquanto que a validade consiste na adequação da norma ao ordenamento jurídico.

²² KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6.ed. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 1998, p.11-16.

“Também HART, considerando o Direito do ponto de vista interno, confundiu expressamente estes dois conceitos, no sentido de que só pertenceriam ao sistema (seriam válidas) as normas (‘regras’) que satisfizessem a todos os requisitos estabelecidos na regra de reconhecimento.” (NEVES, Marcelo. *Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*. São Paulo: Saraiva, 1988, p.40).

²³ Cf. KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p.36.

²⁴ Marcelo Neves denomina a existência da norma jurídica de pertinência. (*Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*. São Paulo: Saraiva, 1988, p.39).

Como observa Marcelo Neves:²⁵

A existência de um ato ou norma jurídica, segundo Pontes de Miranda, constitui-se por sua entrada no mundo jurídico, podendo isso ocorrer regular ou irregularmente. Quando o ato jurídico ou a norma jurídica entra defeituosamente no mundo jurídico, há existência sem validade. Portanto, distinguem-se os planos da existência e da validade. Os atos e normas são válidos quando produzidos regularmente pelos agentes do sistema (órgãos em sentido estrito ou particulares). A invalidade resulta da integração ao mundo jurídico de atos e normas produzidos defeituosamente pelos agentes do sistema.

Pensamos que a validade é um atributo da norma jurídica²⁶ que não se confunde com a sua existência. Trata-se, em verdade, de planos distintos, onde a existência antecede à validade.

É o que com propriedade assevera Pontes de Miranda:²⁷

Para que algo valha é preciso que exista. Não tem sentido falar-se de validade ou de invalidade a respeito do que não existe. A questão da existência é questão prévia. Somente depois de se afirmar que existe é possível pensar-se em validade ou em invalidade.

Ante o exposto, podemos afirmar que existe norma jurídica inválida na medida em que esta não se encontra adequada ao ordenamento jurídico.

Ademais, faz-se mister destacar que a validade da norma jurídica

²⁵ NEVES, Marcelo. *Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*. São Paulo: Saraiva, 1988, p.41.

²⁶ Noutro sentido, Paulo de Barros Carvalho pontifica: “A validade não é, portanto, atributo que qualifica a norma jurídica, tendo *status* de relação: é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema do direito posto, de tal sorte que ao dizermos que u’a norma “N” é válida, estaremos expressando que ela pertence ao sistema “S”.” (*Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2008, p.404). No mesmo sentido, Paulo Ayres Barreto afirma: “Norma válida é aquela que mantém relação de pertinencialidade com o sistema do direito posto. Vale dizer, é norma que foi inserida no ordenamento pelo órgão credenciado pelo sistema, obedecendo ao procedimento nele (sistema) previsto.” (*Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p.27).

²⁷ MIRANDA, Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. t.IV. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 39.

está relacionada aos seus domínios de validade espacial, temporal, pessoal e material. Assim, a norma pode valer apenas para um determinado espaço e no decurso de um determinado período de tempo,²⁸ fixados por ela mesma ou por outra superior, regulando sempre uma conduta humana, o modo ou a forma em que o homem²⁹ deve se conduzir.

Quanto à vigência, consiste na aptidão que tem a norma jurídica para produzir efeitos. No dizer de Paulo de Barros Carvalho, “a vigência é propriedade das regras jurídicas que estão prontas para propagar efeitos, tão logo aconteçam, no mundo fáctico, os eventos que elas descrevem.”³⁰

Cabe ressaltar que a vigência da norma jurídica não se confunde com a eficácia jurídica. De fato, vigência é atributo da norma jurídica, enquanto que a eficácia jurídica é qualidade do fato jurídico, conforme demonstraremos posteriormente.

1.4 EFICÁCIA DAS NORMAS JURÍDICAS

A eficácia, tal como a validade e a vigência, também é uma qualidade da norma jurídica, que consiste na produção efetiva ou potencial de efeitos.

A eficácia da norma jurídica é examinada pela Teoria Geral do Direito nos seguintes aspectos: (i) legal; (ii) jurídico; (iii) técnico e (iv) social.

²⁸ Este domínio de validade pode também ser ilimitado, conforme ensina Hans Kelsen “Pode, porém, valer também – de harmonia com o seu sentido – em toda a parte e sempre, isto é, referir-se a determinados fatos em geral, onde quer que e quando quer que se possam verificar. É este o seu sentido quando ela não contém qualquer determinação espacial e temporal e nenhuma outra norma superior delimita o seu domínio espacial ou temporal”. (*Teoria Pura do Direito*. 6.ed. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 1998, p.14).

²⁹ Também este domínio de validade pode ser limitado ou ilimitado.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.60.

A eficácia legal diz respeito à jurisdicização do fato. A norma jurídica apresenta eficácia legal quando ela – a norma jurídica – incide sobre o fato, tornando-o um fato jurídico, ou seja, um fato³¹ apto a produzir efeitos jurídicos.

Como ensinava Pontes de Miranda,³² “para que os fatos sejam jurídicos, é preciso que regras jurídicas – isto é, normas abstratas – incidam sobre eles, desçam e encontrem os fatos, colorindo-os, fazendo-os jurídicos.”

Verifica-se, portanto, que a eficácia legal da norma jurídica é a própria incidência. Na expressão de Pontes de Miranda,³³ “a incidência da regra jurídica é a sua eficácia.”

No que se refere à eficácia jurídica, esta é mera produção de efeitos dos fatos jurídicos. É “o que se produz no mundo do direito como decorrência dos fatos jurídicos.”³⁴

Desse modo, a eficácia jurídica não é atributo da norma jurídica, mas sim dos fatos jurídicos.³⁵ Como afirmava Pontes de Miranda,³⁶ “só de fatos jurídicos provém eficácia jurídica.”

Já a eficácia técnica é a possibilidade que tem a norma jurídica de produzir efeitos, uma vez presentes os elementos normativos exigíveis para a

³¹ Vale ressaltar que, no presente trabalho, não adotamos a diferença entre fato e evento, defendida por Paulo de Barros Carvalho (*Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p.86).

³² MIRANDA, Pontes. *Tratado de Direito Privado*. t.1. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p.52.

³³ *Ibidem*, p.63.

³⁴ *Ibidem*, p.50.

³⁵ Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho doutrina: “Sendo assim, quadra afirmar que ‘eficácia jurídica’ é a propriedade do fato jurídico de provocar os efeitos que lhe são próprios (‘a relação de causalidade jurídica’, na linguagem de Lourival Vilanova). Não seria, portanto, atributo da norma, mas sim do fato previsto pela norma.” (*Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p.55).

³⁶ MIRANDA, Pontes. *Op.cit.*, t.1, 1954, p.50.

sua aplicação, ou seja, desde que todos os âmbitos de validade (espacial, temporal, material e pessoal) estejam presentes. Em outras palavras, a norma jurídica apresenta eficácia técnica quando “tem condições técnicas de atuar, posto que estão presentes os elementos normativos para adequá-la à produção de efeitos concretos.”³⁷

Por fim, a eficácia social ou efetividade diz respeito ao cumprimento da conduta pelo destinatário da norma. Noutras palavras, “uma norma se diz socialmente eficaz quando encontra na realidade condições adequadas para produzir seus efeitos.”³⁸

1.5 APLICAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS

Ensina Paulo de Barros Carvalho que a aplicação é “o ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito geral, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual.”³⁹

Verifica-se, pois, que a aplicação consiste na criação de uma norma inferior com base numa norma superior⁴⁰ ou na execução de um ato estabelecido por uma norma.⁴¹

É na aplicação que o homem se apresenta, enquanto pessoa física, jurídica ou mediante órgãos singulares ou coletivos “realizando o processo de positivação do direito, extraindo de regras superiores o fundamento de validade

³⁷ Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 1998, p.181.

³⁸ *Ibidem*, p.198.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.90.

⁴⁰ Esse processo de criação pode ser determinado em duas direções, consoante assinala Hans Kelsen: “A norma superior pode não só fixar o órgão pelo qual e o processo no qual a norma inferior é produzida, mas também determinar o conteúdo desta norma.” (*Teoria Pura do Direito*. 6.ed. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 1998, p.261).

⁴¹ Sobre outras acepções do termo “aplicação” empregadas pela doutrina, vide SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p.69-70.

para a edição de outras regras.”⁴²

Nessa seara, podemos afirmar que é pela aplicação que se constrói o direito em cadeias sucessivas de regras. O ato de aplicação do direito consiste em seu aspecto dinâmico,⁴³ no processo jurídico em que o direito é aplicado.

1.6 FONTES DO DIREITO

A expressão *fontes do Direito* no campo do discurso jurídico apresenta diversas significações.

Segundo Kelsen,⁴⁴

só se costuma designar-se como “fonte” o fundamento de validade jurídico-positivo de uma norma jurídica, quer dizer, a norma jurídica positiva do escalão superior que regula a sua produção. Neste sentido, a Constituição é a fonte das normas gerais produzidas por via legislativa ou consuetudinária; e uma norma geral é a fonte da decisão judicial que a aplica e que é representada por uma norma individual. [...] Num sentido jurídico-positivo, fonte do Direito só pode ser o Direito.

Logo, para Kelsen, fonte é fundamento de validade da norma, isto é, norma jurídica de hierarquia superior que regula a produção de norma inferior.

Já Alf Ross,⁴⁵ ao utilizar a expressão *fontes do Direito*, inclui no seu conceito elementos diversos como a legislação, o costume, o precedente e a razão. Ressalta, ainda, que a designação “fonte do Direito” não pretende

⁴² Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.90.

⁴³ A respeito da Teoria estática e a Teoria dinâmica do direito, ver KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6.ed. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 1998, p.79-80.

⁴⁴ KELSEN, Hans. *Op.cit.*, 1998, p.259.

⁴⁵ ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. São Paulo: Edipro, 2000, p.103.

significar um procedimento para a produção de normas jurídicas.

Dessa forma, reconhecendo a imprecisão de sua concepção, define *fontes do Direito* como

o conjunto de fatores ou elementos que exercem influência na formulação do juiz da regra na qual ele funda sua decisão; acresça-se que esta influência pode variar – desde aquelas fontes que conferem ao juiz uma norma jurídica já elaborada que simplesmente tem que aceitar até aquelas outras que lhe oferecem nada mais do que idéias e inspiração para ele mesmo (o juiz) formular a regra que necessita.⁴⁶

Outro doutrinador que se preocupou com o tema foi Norberto Bobbio. Ao examinar a matéria, empregou no seu conceito elementos diferentes: (i) os veículos introdutores de normas (lei, regulamento, etc.); e (ii) certos atos ou fatos previstos no ordenamento jurídico.

Utilizou as fontes do Direito como sinônimo de veículo introdutor de normas, quando discorreu sobre as fontes reconhecidas e fontes delegadas:

em cada ordenamento, ao lado da fonte direta temos fontes indiretas que podem ser distinguidas nestas duas classes: fontes reconhecidas e fontes delegadas. [...] Típico exemplo de recepção, e, portanto, de fonte reconhecida, é o costume nos ordenamentos estatais modernos, onde a fonte direta e superior é a Lei. [...] Típico exemplo de fonte delegada é o regulamento com relação à Lei.⁴⁷

De outro modo, usou a expressão no segundo sentido quando apresentou a sua definição de que *fontes do Direito* “são aqueles fatos ou atos dos quais o ordenamento jurídico faz depender a produção de normas

⁴⁶ ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. São Paulo: Edipro, 2000, p.103.

⁴⁷ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 5.ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1994, p. 38-39.

jurídicas.”⁴⁸

Entendimento diferente dos anteriores é o de Lourival Vilanova. Segundo ele, *fontes do Direito* são os fatos jurídicos: “O que denominamos “fontes do direito” são fatos jurídicos criadores de normas: fatos sobre os quais incidem hipóteses fáticas, dando em resultado normas de certa hierarquia.”⁴⁹

Para Lourival Vilanova, pois, o estudo das fontes do Direito está voltado para o exame dos fatos, enquanto enunciação (processo), que fazem nascer regras jurídicas. Noutro dizer, o estudo das fontes do Direito circunscreve-se à análise do processo de enunciação dos fatos jurídicos “de tal modo que neste sentido a teoria dos fatos jurídicos é a teoria das fontes dogmáticas do direito.”⁵⁰

Entre as diversas acepções que a expressão *fontes do Direito* apresenta, cumpre examinar, ainda, as de maior importância para o presente trabalho: (i) a de fontes formais do Direito; e (ii) a de fontes materiais do Direito.

1.6.1 Fontes formais

Fontes formais são instrumentos previstos no ordenamento jurídico aptos a introduzir no sistema do Direito Positivo normas jurídicas. São fórmulas que a ordem jurídica estabelece para alocar regras no sistema, como, por exemplo, as leis, decretos, regulamentos, etc.

⁴⁸ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 5.ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1994, p. 45.

⁴⁹ VILANONA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. São Paulo: Saraiva, 1989, p.24. No mesmo sentido é o entendimento de Paulo de Barros Carvalho quando assevera que “as fontes do direito serão os acontecimentos do mundo social, juridicizados por regras do sistema e credenciados para produzir normas jurídicas que introduzam no ordenamento outras normas, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas ou individuais e concretas.” (*Curso de Direito Tributário*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.47-48).

⁵⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Op.cit.*, 1998, p.53.

De fato, as normas ingressam no ordenamento por intermédio desses instrumentos. Daí por que Paulo de Barros Carvalho os denomina de veículos introdutores de normas e assenta que “as indagações relativas ao tema das fontes formais correspondem à teoria das normas jurídicas, mais precisamente daquelas que existem no ordenamento para o fim primordial de servir de veículo introdutório de outras regras jurídicas.”⁵¹

Por outro lado, a expressão *fonte formal do direito* é utilizada como a regra jurídica da qual outra norma extrai seu fundamento de validade: a fonte de validade da norma N”, por exemplo, está no conteúdo da norma N’, que a subordina hierarquicamente.

1.6.2 Fontes materiais

Afirmamos, acima, com base nas lições de Lourival Vilanova, que o estudo das fontes está voltado para o exame do processo de enunciação dos fatos jurídicos que fazem nascer regras jurídicas. Este jusfilósofo destaca, com precisão, a importância do fato jurídico no processo de produção de normas quando afirma:⁵²

Um dos efeitos do fato jurídico é estatuir norma. O efectual do processo legislativo, que é um fato jurídico complexo, é a criação da lei. É fato jurídico um plexo de manifestações de vontade, normativamente qualificado como ato (fato jurídico em sentido amplo) constitutivo de normas. O órgão competente é, por sua vez, um plexo de fatos e atos qualificado por normas de organização e competência.

Com efeito, o processo legislativo que cria a lei é um fato jurídico

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.53.

⁵² VILANONA, Lourival. *Causalidade e Relação no Direito*. São Paulo: Saraiva, 1989, p.23.

complexo constitutivo de normas que compreende o procedimento empregado para a produção de normas jurídicas e o órgão habilitado pelo sistema para a sua criação.

Esse processo legislativo é descrito pela hipótese da norma de estrutura ou de competência constitucional⁵³ que dispõe sobre a criação de normas. Quando este fato complexo se realiza no mundo fenomênico é imediatamente juridicizado pela norma de estrutura constitucional, surgindo como efeito a norma jurídica infraconstitucional.

Assim, a norma legal origina-se de fato jurídico, que por sua vez foi juridicizado pela norma de competência constitucional. É por isso que podemos afirmar que o fato jurídico é a fonte material do Direito.

Trata-se de um conceito muito relevante, já que, no nosso entendimento, a existência de uma norma jurídica está diretamente ligada à legitimidade do órgão que a expediu, bem como ao procedimento empregado em sua criação.

1.7 A JURISPRUDÊNCIA

A palavra jurisprudência apresenta na linguagem jurídica três possíveis acepções, a saber: (i) ‘Ciência do Direito’, em sentido estrito, também denominada ‘Dogmática Jurídica’ ou ‘Jurisprudência’; (ii) conjunto de sentenças dos Tribunais, em sentido amplo, abrangendo tanto a jurisprudência uniforme como a contraditória; e (iii) conjunto de sentenças uniformes.

⁵³ Denominamos de normas de estrutura ou de competência aquelas que regulam a produção jurídica. No dizer de Norberto Bobbio “normas que não prescrevem a conduta que se deve ter ou não ter, mas as condições e os procedimentos através dos quais emanam normas de conduta válidas.” (*Teoria do Ordenamento Jurídico*. 5.ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1994, p.33).

Para o presente trabalho, adotaremos o termo *jurisprudência* como o conjunto de decisões, não necessariamente uniformes, emanadas dos tribunais e, ainda que impropriamente, dos órgãos administrativos, denominados de “tribunais administrativos”. Logo, uma decisão isolada proferida por um tribunal, ou órgão administrativo, não constitui uma jurisprudência, mas tão somente um precedente, isto é, uma regra de um caso que terá ou não o destino de se tornar uma jurisprudência.⁵⁴

Na doutrina, vários autores negam à jurisprudência o *status* de verdadeira fonte do direito, um fato jurídico criador de normas jurídicas. Outros lhe atribuem a condição de “fonte indireta”,⁵⁵ e “fonte de conhecimento” do conteúdo normativo da lei,⁵⁶ “fonte secundária ou complementar”⁵⁷ do direito.

Aqueles que negam à jurisprudência a condição de verdadeira fonte do direito, um foco ejetor de normas jurídicas, sustentam ser a jurisprudência o próprio direito, resultado da atividade jurisdicional, do processo judicial, ou um veículo introdutor de normas no sistema.⁵⁸

Já os que lhe atribuem a condição de fonte indireta alegam que a jurisprudência não produz normas jurídicas, apenas colabora para a fixação de

⁵⁴ Nesse sentido, Carlos Maximiliano assevera: “Uma decisão isolada não constitui jurisprudência; é mister que se repita, e sem variações de fundo. O precedente, para constituir jurisprudência, deve ser *uniforme e constante*.” (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p.184).

⁵⁵ Cf. LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo*. São Paulo: Manole, 2007, p.67.

⁵⁶ Conforme destaca José Rogério Cruz e Tucci. (*O precedente judicial como fonte do direito*. São Paulo: RT, 2004, p.13).

⁵⁷ Cf. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p.73. Na mesma direção Oswaldo Aranha Bandeira de Mello pontifica: “Já a jurisprudência, ante as decisões no caso concreto, constantes e uniformes, construindo o significado, por elas considerados verdadeiros, da lei e do costume, afirma o sentido de ambas, e, por isso, se apresenta como fonte complementar do direito, e se torna, em última análise, na prática, a sua fonte por excelência”. (*Princípios Gerais de Direito Administrativo*. v. I. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979, p.213-214).

⁵⁸ Cf. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001, p.159-160.

seu conteúdo, antes ou depois da criação.

Ademais, afirmam que a jurisprudência presta apenas para auxiliar o julgador no processo de interpretação em busca da correta aplicação legal ao caso concreto. A jurisprudência ajuda tão somente a compreender o sentido e a fixar o alcance da lei. Em razão disso, é chamada de fonte de conhecimento normativo da lei, fonte secundária ou complementar do direito.

Dentro do conceito de *fontes do Direito* adotado no presente trabalho (fato produtor de normas), entendemos que a jurisprudência não é fonte do direito, mas sim veículo introdutor de normas, resultado da função jurisdicional. Deveras, as decisões emanadas pelo Poder Judiciário não criam normas jurídicas, apenas as introduzem no ordenamento.

2 A SÚMULA COM EFEITO VINCULANTE

2.1 BREVE HISTÓRICO

O exame da súmula com efeito vinculante não pode prescindir do estudo acurado de dois supersistemas jurídicos, a saber: modelo anglo-saxão (*common law*) e modelo do direito codificado-continental (*civil law*).

Passemos, então, a uma análise histórica dessas dicotômicas formas de sistematização do ordenamento jurídico que, apesar de se contraporem sob inúmeros aspectos, guardam inequívocos traços de identidade.

2.1.1 O sistema do *common Law*

O modelo anglo-saxão, designado de *common law*, afigura-se como um intrincado sistema jurídico de base germânica e elaboração autóctone, cuja essência se extrai no casuísmo, isto é, na experiência vivenciada no caso concreto.

O seu surgimento, ocorrido após a conquista normanda, remonta ao ano de 1.066 na Inglaterra, tendo se difundido para os países que sofreram o domínio britânico, tais como, Estados Unidos, Canadá, Austrália, Índia e Nova Zelândia, observadas, por óbvio, as vicissitudes características de cada local.

O Direito inglês desde a sua origem sempre revelou o seu caráter pragmático, traduzido em regras não escritas e nos acontecimentos colhidos na prática cotidiana. Desse modo, a jurisprudência do caso (*case law*) e os juízes, pessoas dotadas de autoridade e elevado saber, são considerados verdadeiros “oráculos” do povo, possuindo vital importância para a preservação da

singularidade do sistema.

Nessa seara, cumpre esclarecer e desmistificar, desde logo, a equivocada afirmação de que o *common law* é um direito consuetudinário, materializado na consciência jurídica proveniente da sociedade, restringindo-se o magistrado a descobrir o direito pré-existente e captado através do “espírito do povo”.

Trata-se, em verdade, de um “direito de juristas”, formado por suas elaborações jurisprudenciais e que inspiram as convicções populares; dito de outro modo, é o povo que constrói a sua consciência com base nos critérios e premissas fixadas pelos juízes, legítimos criadores do direito⁵⁹.

Daí surge a grande máxima do sistema, o “*judge made law*”, ou primazia da decisão judicial: significa dizer que o juiz é quem define e estabelece o direito através das suas sentenças de modo a formar a doutrina jurisprudencial vinculante, provida de dinâmica e certeza para proporcionar a evolução necessária ao desenvolvimento do direito, ocupando, assim, posição mais privilegiada do que a própria lei escrita.

A principal referência normativa é o precedente vinculante⁶⁰, mecanismo de resolução dos litígios, através da sua reiteração nos casos idênticos ou essencialmente análogos, desempenhando um papel indispensável na criação e interpretação dos princípios que abalizam o ordenamento jurídico.

⁵⁹ Há, porém, vozes dissonantes e minoritárias na doutrina, como Blackstone e seus seguidores que, com base na teoria declarativa do precedente, explicada adiante, sustentam que o juiz seria mero declarador ou descobridor do direito existente.

⁶⁰ René David ressalta a importância do precedente no *common law*, sobretudo no direito inglês, assinalando que: “A autoridade reconhecida aos precedentes é, por via de consequência, considerável, pois pode revelar-se como sendo a própria condição de existência de um direito inglês. (*O direito inglês*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p.13).

2.1.1.1 A teoria do precedente no direito casuístico

O precedente, em sua fase embrionária, não ostentava a famigerada força vinculante, esta somente seria consagrada no século XIX. As primeiras coletâneas de jurisprudência (*year books*) eram utilizadas com o escopo de auxiliar na formação dos operadores do direito, contribuindo para o desenvolvimento do ensino jurídico, além de funcionarem como vetores interpretativos da lei.

Desde aquela época, os juízes já assinalavam a importância de se seguir os julgados a fim de se atribuir certeza e uniformidade às futuras decisões.

Foi com Edward Coke, considerado o fundador da moderna teoria do precedente judicial, que o sistema começou a ser delineado nos moldes atuais, mediante a definição de algumas noções preliminares e, sobretudo, com a atribuição de relevância aos princípios jurídicos utilizados no passado e preservados nos julgamentos futuros.

Por sua vez, Blackstone, dando sua carga de contribuição, imprimiu maior flexibilidade ao ordenamento, vislumbrando a ideia que, mais tarde, ficou conhecida como técnica de desvinculação (*overruling* e *overstatement*), de que o magistrado não está obrigado a adotar um precedente que conduza a uma resolução injusta ou irracional.

A base dos precedentes foi se aperfeiçoando durante séculos, chegando-se à nota definidora do modelo anglo-saxão: o que importa não é a decisão judicial e sim a sua *ratio decidendi* (razão de decidir), ou seja, o princípio jurídico que dela emana.

Fixa-se, assim, a noção do precedente e a sua importância no cotejo com o caso concreto. Na brilhante lição do nobre magistrado Chief Justice Lord Mansfield (século XIII) “os precedentes servem para iluminar os princípios e para conferir-lhes estável certeza”.⁶¹

Dito isto, impende explicitar que a decisão, em si, vincula tão somente as partes litigantes, possuindo eficácia *inter partes*, já a “razão de decidir” é oponível contra todos os julgados que revelem o mesmo substrato jurídico (eficácia *erga omnes*).

Em oposição à *ratio decidendi* encontra-se a *obiter dicta*, que contempla o fragmento da deliberação judicial constituída por afirmações ou opiniões periféricas, prescindíveis para o deslinde da demanda e desprovidas de efeito vinculante, não se excluindo, porém, a sua utilidade como argumento de persuasão.

A submissão ao precedente configura o que comumente se chama de doutrina do *stare decisis*, ou seja, incumbem-se aos magistrados na solução do caso concreto invocar o precedente que corresponda à essência da tese jurídica pertinente.

A lição de Sir Baron Park J. é bastante elucidativa:

O nosso sistema de *Common Law* consiste na aplicação, a novos episódios, de regras legais derivadas de princípios jurídicos e de

⁶¹ *Apud* TUCCI, José Rogério Cruz e. *O precedente judicial como fonte do direito*. São Paulo: RT, 2004, p.158. Os princípios mencionados pelo jurista Chief Justice Lord Mansfield no trecho acima transcrito referem-se a princípios de direito, tais como segurança jurídica e isonomia que aflorariam das decisões judiciais, pois como bem sublinhou José Rogério Cruz e Tucci “não era o caso julgado em si que irrompia importante, mas, sim, a *ratio decidendi*, isto é, o princípio de direito contido na sentença”. (TUCCI, José Rogério Cruz e. *Op.cit.*, 2004, p. 157).

precedentes judiciais; e, **com escopo de conservar uniformidade, consistência e certeza**, devemos aplicar tais regras, desde que não se afigurem ilógicas e inconvenientes, a todos os casos que surgirem; e **não dispomos da liberdade de rejeitá-las e de desprezar a analogia nos casos em que ainda não foram judicialmente aplicadas, ainda que entendamos que as referidas regras não sejam tão razoáveis e oportunas quanto desejaríamos que fossem**. Parece-me de grande importância ter presente esse princípio de julgamento, não meramente para solução de um caso particular, mas para o interesse do direito como ciência ⁶². (negritos aditados)

Conforme se deflui do excerto de autoria do referido jurista, a finalidade do precedente está jungida à obtenção de uniformidade, consistência e certeza, aspectos indeclináveis para se alcançar a segurança jurídica⁶³ essencial à subsistência de qualquer sistema.

É bom que se atente para o fato de que a vinculação do *stare decisis* (proveniente do brocardo latino “mantenha-se a decisão e não se moleste o que foi decidido”⁶⁴) pressupõe uma estrutura hierárquica muito bem definida e articulada. Isto porque a força obrigatória do precedente (*binding precedent*) pode se manifestar em duas vertentes: no sentido horizontal (eficácia interna), compelindo os tribunais a respeitarem os seus próprios julgados, e em sentido vertical (eficácia externa), consistindo no dever jurídico imposto aos órgãos inferiores de seguirem as resoluções criadas pelas Cortes Superiores, ainda que as considerem injustas ou ilógicas. Em qualquer caso, busca-se a realização da segurança jurídica e da certeza, bem como a uniformidade das decisões.

Com base nas premissas fixadas, impõe-se o seguinte questionamento: O juiz do *common law* cria o direito ou limita-se a declarar o direito já existente ?

⁶² Apud TUCCI, José Rogério Cruz e. *O precedente judicial como fonte do direito*. São Paulo: RT, 2004, p.160.

⁶³ Sobre segurança jurídica ver item 1.3.

⁶⁴ “*Stare decisis et non quieta movere*”.

A concepção inicial do precedente, capitaneada por Blackstone, filia-se à teoria declarativa, sustentando que o magistrado em sua sentença cinge-se a descobrir e declarar um direito pré-existente na atmosfera jurídica do caso concreto.

Para essa corrente, o direito seria um corpo imutável e pré-definido que iria sendo revelado nas resoluções judiciais conforme a ocorrência dos fatos.

Ao revés, a teoria da criação, considerada fulcral para o sistema jurídico em questão, estabelece que é o juiz que cria e define o direito (*judge made law*), através da extração de princípios jurídicos que orientam a conduta dos cidadãos e possibilitam o desenvolvimento de regras legais. Estamos, pois, diante de um direito de juristas.

Durante muito tempo, a teoria declarativa do precedente se consagrou como a doutrina oficial da Inglaterra, mas, paulatinamente, foi sendo superada pela teoria da criação, atribuindo-se cada vez mais importância ao julgador e ao direito que emana das suas decisões.

Apesar de toda a rigidez que caracteriza a doutrina do *stare decisis*, consubstanciada na exigência de dirimir as controvérsias do caso concreto através da utilização compulsória dos precedentes, a jurisprudência do *common law* é suscetível a mudanças de posicionamentos, inclusive com a existência de técnicas de desvinculação do precedente.

Nesse sentido, permite-se aos juízes ou tribunais se afastarem do precedente quando este se revele injusto ou errôneo, de modo a retificar ou suprimir o ponto de vista jurídico vigente e estabelecer um novo critério que regerá as intrincadas relações sociais.

Essas transformações, entretanto, devem partir da Corte Suprema, única dotada de autoridade para alterar os princípios jurídicos e firmar novos postulados que comporão a doutrina. Entre as técnicas de desvinculação destacam-se o *overruling* e *overstatement*.

O *overruling* é o poder de que dispõe a Corte para formular um novo precedente, revogando o anterior por considerá-lo ultrapassado ou equivocado. Retira-se, assim, a sua eficácia vinculante, por não mais conduzir aos resultados esperados. Isto pode ser realizado expressamente ou, sem haver qualquer indicação do posicionamento jurisprudencial, há a possibilidade de a nova decisão traçar uma diretriz diversa da delineada pela *ratio decidendi* paradigma. Neste caso, opera-se a revogação tácita ou implícita do precedente.

Por sua vez, o *overstatement* consiste na retificação de um precedente, sem derogá-lo, com objetivo de readaptá-lo às novas circunstâncias e dotá-lo de valor para a utilização futura.

Os tribunais inferiores também podem ser responsáveis pela metamorfose jurídica e doutrinária através de seus julgados. Ora, um acórdão é formado pelo produto de opiniões coincidentes e/ou discrepantes (*dissenting opinion*) que, ao longo do tempo, podem ensejar a necessidade de retificação ou anulação de uma *ratio decidendi* promovida pela Corte Suprema.

Para neutralizar a rigidez do sistema do precedente, há ainda o método de confronto, o “*distinguishing*”, ou técnica das distinções, que consiste na descoberta pelo juiz de “um elemento particular que não existia, ou que não

fora considerado nos casos precedentes⁶⁵”. Tal elemento permite desprezar a regra anteriormente estabelecida na decisão judicial paradigma ou, quando menos, “precisá-la, completá-la, reformulá-la, de maneira que dê ao litígio a solução ‘razoável’ que ele requer⁶⁶”.

Assim, possibilita-se decidir um “*case*” contrariamente ao que foi firmado no precedente, adotando uma interpretação restritiva a respeito da *ratio decidendi*. Admite-se, outrossim, que o tribunal ou magistrado deparando-se com diferenças estruturais entre os casos examinados, descarte algum ponto ou exceção, de modo a ampliar a regra contida no precedente.

Como se vê, todos esses mecanismos visam proporcionar a adequação do sistema aos novos anseios populares e à realidade social, a fim de se evitar que a adesão muito rígida ao precedente possa conduzir a injustiças e à formação de um direito imutável, engessado e alienado às mudanças da sociedade.

Não se pode olvidar que a mutação do precedente deve ser pautada na exposição das razões de fato e de direito que motivaram a alteração do substrato jurídico consolidado e na criação ou readaptação de outro que servirá de norte para o desenvolvimento das novas relações e aplicação do direito.

2.1.1.2 A aplicação da moderna teoria do precedente: EUA x Inglaterra

A doutrina clássica do precedente encontra-se em franco desuso nos Estados Unidos, beirando ao estado de completo abandono, diferentemente do

⁶⁵ Cf. DAVI, René. *O direito inglês*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p.14. E prossegue o referido autor: “A técnica das distinções é, no direito inglês, direito jurisprudencial, a técnica fundamental. É por ela que o direito inglês evolui, apesar da regra do precedente que, tal como é formulada hoje em dia, parece-lhe conferir uma extrema rigidez”. (DAVI, René. *O direito inglês*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p.14).

⁶⁶ DAVI, René. *Op.cit.*, 2006, p. 14.

que ocorre na Inglaterra.

O fenômeno se explica pela diversidade de formação dos juristas ingleses e norte-americanos e por fatores históricos que se desenvolveram, conforme as peculiaridades de cada país.

O grande responsável pelo alastramento das diferenças é a proliferação das leis escritas e dos estatutos nos EUA, sobretudo a observância da Constituição Federal e de suas inúmeras emendas, como lei suprema de aplicação obrigatória em todos os estados.

Ademais, a influência das Universidades, secundárias na Inglaterra, contribuiu para a formação dos juristas norte-americanos e para o distanciamento cada vez maior do direito do precedente.

Hodiernamente, podemos afirmar que os EUA seguem um modelo intermediário entre o *common law* e o *civil law*.

Não se pode dizer, porém, que a Inglaterra está imune às alterações ocorridas no mundo globalizado, de modo que também sofre a invasão das leis escritas e dos estatutos elaborados pelo Parlamento (*statute law*), que regulam, cada vez mais, setores e segmentos sociais, formando um “*commom law* estatutificado”.

Essa mudança no panorama histórico é consequência direta da União Européia, que, com seu propósito de coesão e uniformidade, vem quebrando a resistência inglesa.

No momento, porém, as obras escritas apenas têm servido para

suprir lacunas ou facilitar a aplicação do *common law*. Assim, o sistema inglês subsiste, embora não totalmente incólume, com a preservação da sua essência e características fundamentais.

René David⁶⁷, em brilhante obra sobre o modelo anglo-saxão, denuncia a dificuldade do direito inglês de se adaptar a um sistema calcado em leis escritas e “fórmulas gerais”, como se infere desta passagem extraída da sua obra:

É muito mais difícil para os ingleses passar de um direito casuístico, jurisprudencial, a que foram habituados durante séculos, a um direito que encare as questões sob um prisma geral, como é, por natureza, o direito feito por um legislador. [...] A técnica inglesa não visa ‘interpretar’ fórmulas mais ou menos gerais, estabelecidas pelo legislador. Ela é essencialmente uma técnica de ‘distinções’. O jurista inglês, utilizando uma série de ‘precedentes’ fornecidos pelas decisões judiciais, procura encontrar a solução para o novo caso a ele submetido. Ele fica um tanto desorientado pela legislação.

De tal forma, tem ecoado na doutrina que, se todas as obras escritas fossem extirpadas do direito britânico, o ordenamento prevaleceria ainda que mais moroso e menos funcional. Consequentemente, se fosse abolida a jurisprudência característica do *common law*, conservando-se apenas as leis, o resultado seria desastroso, manifestado em um conjunto de regras desorganizadas sem qualquer harmonia entre si.

2.1.2 O sistema do *civil law*: características, diferenças e semelhanças com o modelo anglo-saxão

O sistema jurídico de base romanista, *civil law*, é adotado pela maioria dos países da Europa continental (Espanha, Portugal, França, Itália) e se

⁶⁷ DAVI, René. *O direito inglês*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p.12.

estende para diversos outros do mundo, inclusive o Brasil.

Representa, em muitos aspectos, posição diametralmente oposta ao modelo da jurisprudência do caso (*case law*), caracterizando-se como um direito codificado, baseado em leis escritas e na teorização dos conceitos, classificações e fundamentos.

Apesar das notáveis diferenças, os dois sistemas, em sua gênese, tiveram traços em comum provenientes de uma mesma base jurídica. Com efeito, o direito romano era calcado em ações legalmente autorizadas (*legis actiones*), cuja prática pelos cidadãos era supervisionada pelo *Pretor*, incumbido de atualizá-las e catalogá-las em um documento denominado *Edicto* ou *Edictum*.

Esse catálogo de condutas ou direitos fundamentais correspondeu ao “*Bill of rights*” utilizado para o mesmo fim na Inglaterra, e o *Pretor* podia ser equiparado aos juízes ingleses da época. O tempo, entretanto, e diversos fatores históricos promoveram o distanciamento entre os dois sistemas.

Com a queda do Império romano, o *jus civile* foi ocultado nos monastérios e esquecido durante muitos séculos na Europa, oportunidade em que este continente apresentou uma evidente uniformidade no cenário jurídico, marcado essencialmente por regras não escritas.

Por volta dos séculos XII e XIII, a evolução da sociedade européia proporcionou o ressurgimento do modelo romano que ecoou sobre todos os países como *jus commune*, e o aparecimento do *Corpus Iuris Civilis* e das grandes universidades sobrepujou a ordem jurídica até então vigente.

Esse fenômeno, porém, não encontrou ressonância na Inglaterra que

permaneceu com sua unidade jurídica centrada na casuística, graças à modernização judicial-processual capitaneada por Henrique II e Eduardo I, operada anos antes do domínio do *civil law* revolucionar o direito europeu.

A intangibilidade do sistema britânico produzida à época foi fundamental para preservar a autonomia e identidade do *common law*, atribuindo elevado prestígio social aos juízes em detrimento da lei e secundarizando o papel das universidades para formação dos juristas.

Assim, o que se tem na espécie, segundo Roscoe Pound,⁶⁸ é que, enquanto o *common law* é um “direito de juízes”, o do continente é um “direito de universidades”, cujo oráculo (fonte do saber) são os professores e a lei escrita.

É importante ter presente, neste particular, que o direito codificado é pautado em métodos técnico-científicos, essencialmente teóricos, cujo propósito consiste na positivação do direito através da norma legal, válida abstratamente para todos os grupos de casos.

Essa utilização da lei de caráter genérico e abstrato como fonte primária do direito permite afirmar, na concepção de muitos doutrinadores, que o *jus commune* está mais afastado da realidade do que o modelo centrado na casuística, pois se encontra “*fundado en esa especie de grandes autopistas jurídicas que son los Códigos y las leyes cuya aplicación en la realidad puede deparar grandes sorpresas*”⁶⁹

⁶⁸ COSSIO (A. de). *La concepción aglosajona del derecho*. *Revista de Derecho Privado*, 1947, n.361, p.234.

⁶⁹ SOTELO, José Luis Vásquez. A jurisprudência vinculante na Common Law e na Civil Law. XVI Jornadas Ibero-americanas de Direito processual. In: *Temas atuais de Direito processual Ibero-americano*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.342.

Isto não significa que a jurisprudência continental⁷⁰, desprovida de força vinculante, não detém nenhuma relevância no sistema codificado. Ao contrário, ela desempenha o importante papel de concretizar o direito contido na lei, dando pleno sentido à norma geral.

A repetição das decisões proferidas pelos tribunais que afloram de contextos idênticos pode culminar com a criação da jurisprudência consolidada ou constante (entre nós denominada de súmulas), dotadas na maioria dos países de eficácia vinculante, desde que produzida pela Corte Suprema. Há, porém, súmulas elaboradas por tribunais inferiores que não ostentam a força obrigatória, *a priori*, em que pese constituírem poderosos fatores de convencimento.

Nos países que adotam o *civil law*, afigura-se comum consultar a jurisprudência mais recente por retratar o posicionamento atual dos órgãos julgadores. O mesmo não ocorre no sistema dos precedentes, pois se acredita que, quanto mais antigo e reiterado no tempo, mais provido de carga valorativa.

Como já dito alhures, somente a Corte Suprema está legitimada para promover a mudança no rumo jurisprudencial, retificando ou suprimindo o precedente. No *jus civile*, todavia, este câmbio se processa com muito mais facilidade, uma vez que “*la jurisprudencia no vale por razón de su império sino por el império de su razón*”⁷¹.

Ademais, o próprio juiz singular ou os tribunais podem alterar a sua

⁷⁰ René David assevera que: “A jurisprudência nos nossos ‘países de direito escrito’ apenas é chamada a desempenhar, normalmente, um papel secundário: *non exemplis sed legibus judicandum est*, declara o Código de Justiniano. As decisões de jurisprudência podem efetivamente ser dotadas de uma certa autoridade; mas, de modo algum são consideradas, salvo em casos excepcionais, como criadoras de regras de direito”. (*Os grandes sistemas do direito contemporâneo*. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 2002, p.427).

⁷¹ SOTELO, José Luis Vásquez. A jurisprudência vinculante na Common Law e na Civil Law. XVI Jornadas Ibero-americanas de Direito processual. In: *Temas atuais de Direito processual Ibero-americano*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.351.

interpretação a respeito da matéria a ser apreciada, desde que exponha as razões que justifiquem a realização do câmbio hermenêutico e que estas não se revelem arbitrárias ou ilegais.

É oportuno registrar-se que, embora sejam incontestáveis as diferenças que permeiam os sistemas, as semelhanças existem e crescem à medida que o direito evolui no mundo globalizado.

Observa-se, cada vez com mais freqüência, o intercâmbio de institutos jurídicos e critérios jurisprudenciais. A doutrina do *stare decisis*, por exemplo, tem chamado bastante atenção dos juristas do *jus civile*, ganhando sobrelevada importância no cenário continental, ao passo que os advogados ingleses vêm sendo seduzidos pela força de uma instituição que os protege diante de juízes arbitrários e injustos, reduzindo seu prestígio social em face da lei.

A finalidade precípua dos sistemas jurídicos coincide e se revela na necessidade de regular as situações de conflito entre os membros da sociedade, a partir de um método que confira segurança jurídica à solução alcançada.

No *common law*, esse processo é feito com a reiteração da *ratio decidendi* nos casos idênticos ou essencialmente análogos. No *civil law*, por sua vez, opera-se mediante a subsunção da lei ao fato concreto, sem olvidar a importância da doutrina e jurisprudência.

Nesse sentido, o juiz norte-americano Frank concluiu

brilantemente em sua obra⁷² que os dois modelos empregam as mesmas armas para atingir seu escopo: lei, doutrina e jurisprudência. A diferença reside na ordem com que são utilizados. Em um inicia-se pela lei, no outro pelas resoluções judiciais, mas, no fim, todos os dados contribuem para se chegar ao resultado pretendido.

Assim, tem-se que a grande nota diferenciadora consiste na técnica jurídica empregada, pois, “enquanto no nosso sistema a primeira leitura do advogado e do juiz é a lei escrita e, subsidiariamente, a jurisprudência, na *common law* o caminho é inverso: primeiro os *cases* e, a partir da constatação de uma lacuna, vai-se à lei escrita”⁷³.

Daí se extrai que os estatutos e as leis escritas configuram-se, no modelo do precedente, em regulamentos de exceção, vale dizer, a consulta a tais obras somente é efetuada diante de controvérsia acerca da jurisprudência vinculante, devendo ser interpretados restritivamente.

Nos dois sistemas, a busca pela estabilidade e segurança jurídica pode desembocar no engessamento do direito, seja através da fossilização nos códigos antigos, confeccionados segundo valores vigentes na época passada, seja por meio da utilização de precedentes obsoletos conservados no tempo.

Destarte, o binômio estabilidade x transformação é solucionado por meio das alterações jurisprudenciais e técnicas de desvinculação que levam ao progresso do direito e à eliminação da rigidez dos sistemas.

⁷² *Apud* SOTELO, José Luis Vásquez. A jurisprudência vinculante na Common Law e na Civil Law. XVI Jornadas Ibero-americanas de Direito processual. In: *Temas atuais de Direito processual Ibero-americano*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.378.

⁷³ SOARES, Guido Fernando Silva. *Common Law. Introdução ao direito dos EUA*. São Paulo: RT, 1999, p.39.

Resta saber por quanto tempo as diferenças entre os modelos jurídicos persistirão em um mundo globalizado que anseia por uniformidade, consistência e certeza.

Por fim, para ilustrar tudo o que foi exposto, segue abaixo um quadro comparativo evidenciando as notas diferenciadoras entre os dois super sistemas jurídicos estudados:

Diferenças	
Common Law	Civil Law
Base germânica	Base romanista
Inglaterra e países que sofreram influência britânica	Europa Continental
Direito dos juízes	Direito das universidades
Baseado na experiência e na casuística	Baseado nos códigos e estatutos
Fonte primária do direito: jurisprudência do caso (<i>case law</i>)	Fonte primária do direito: lei escrita
Lei escrita – regulamento de exceção	Jurisprudência – utilização subsidiária
Elaboração pragmática	Elaboração técnico-científica
Método casuístico-indutivo	Método normativo-dedutivo

2.1.3 A segurança jurídica nos sistemas do *common law* e do *civil law*

Antes de finalizar o estudo dos sistemas jurídicos em análise, mister se faz examinar o princípio da segurança jurídica e a sua importância nos países que adotam um ou outro modelo de direito.

A segurança jurídica é o alicerce que sustenta qualquer sistema organizado e coerente. A busca incessante por este princípio ou valor fundamental justifica-se na necessidade de evitar a arbitrariedade e o caos, com o fito de obter uma ordem jurídica lógica e suficiente para atender os anseios de uma coletividade centrada em valores tão heterogêneos.

Nos países que se filiam ao *civil law*, a lei funciona como um importante mecanismo de efetivação da segurança jurídica. É por meio da legislação, conjunto de regras e princípios que traduzem verdadeiras fórmulas gerais, que a sociedade molda os seus comportamentos e encontra respaldo para resolver os conflitos postos à apreciação do judiciário.

O Poder Judiciário, por sua vez, realizando a subsunção do fato à norma, transforma a regra geral em individual e específica para a situação concreta vivida pelas partes. Aqui, diferente do que ocorre com o legislativo, não há a criação de normas de direito, limitando-se os juízes a interpretá-las ou integrá-las.

O escólio é de Osmar Mendes Paixão Cortês⁷⁴:

De nada adiantaria um corpo de normas gerais se, na aplicação, houvesse arbitrariedade, imprevisibilidade e instabilidade. A segurança jurídica liga-se, portanto, à existência de normas e à sua aplicação de forma estável e previsível.

A terceira fase se completa quando a decisão proferida pelo magistrado ou tribunal torna-se imutável, acobertada pelo manto da coisa julgada. Ora, se a norma produzida no caso concreto pudesse ser modificada “a

⁷⁴ CORTES, Osmar Mendes Paixão. *Súmula vinculante e segurança jurídica*. São Paulo: Ed. RT, 2008, p.221.

qualquer momento, de nada adiantaria a preocupação com a sua correta e previsível aplicação”⁷⁵.

A segurança jurídica no direito continental revela-se, assim, como o produto de três fases ou momentos: o primeiro opera-se no legislativo com a elaboração e edição das leis que irão introduzir as regras e princípios que balizam o ordenamento jurídico; em seguida, passa-se à etapa que se desenvolve no Judiciário, iniciando pela solução das controvérsias individuais e culminando com a prolação, pelo magistrado, de uma decisão judicial imutável, isto é, a *res iudicata*.

Já no sistema do *common law*, a segurança jurídica é alcançada através dos precedentes, que possibilitam a previsibilidade de condutas, trazendo uniformidade, consistência e certeza. A reiteração das decisões no cotejo com o caso concreto permite à sociedade antever o seu comportamento e moldá-los de acordo com as regras que afloram da *ratio decidendi* da decisão paradigma.

Em síntese, a despeito do sistema jurídico utilizado, a segurança jurídica representa, inequivocamente, a forma de concretização das normas que regulam a vida social de uma comunidade. O direito não pode ficar à margem de opiniões e regras arbitrárias, de modo que é preciso imprimir na sociedade a certeza e a previsibilidade para se alcançar a famigerada paz social na resolução dos conflitos, o que constitui o objetivo precípua do direito, instrumentalizado através do processo.

2.2 A EVOLUÇÃO DA SÚMULA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Após traçar um breve histórico sobre os dois sistemas que orientam

⁷⁵ CORTES, Osmar Mendes Paixão. *Súmula vinculante e segurança jurídica*. São Paulo: Ed. RT, 2008, p.221.

o direito no cenário jurídico, faz-se necessário tecer algumas considerações sobre a evolução da súmula na conjuntura brasileira.

Inicialmente, cumpre salientar que o Brasil filia-se ao *civil law*, isto é, adota o modelo jurídico da Europa continental, onde a lei é a fonte primária do direito. A jurisprudência, por sua vez, atua como instrumento de consolidação das diretrizes cristalizadas pelos tribunais pátrios e que servirão de orientação para as decisões proferidas pelos órgãos judiciários.

Funciona, pois, como argumento de persuasão e convencimento dos magistrados, sendo desprovida de eficácia normativa.

A necessidade de consultar a jurisprudência nasceu com a Constituição de 1891, através do seu art. 59, § 2º, vazado nestes termos:

Nos casos em que houver de aplicar leis dos Estados, a justiça federal consultará a jurisprudência dos tribunais locais, e vice-versa, as justiças dos Estados consultarão a jurisprudência dos tribunais federais, quando houverem de interpretar leis da União.

Discutia-se se esse dever imposto pela Carta Magna exigia a observância compulsória ou apenas a análise da jurisprudência a título de orientação, a ser eventualmente seguida no caso concreto.

O entendimento majoritário⁷⁶ se deu exatamente neste último

⁷⁶ O entendimento que prevaleceu foi o explicitado por Pedro Lessa na obra: LESSA, Pedro. Do poder judiciário. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1915, p.126-127. Em sentido contrário, assinalou João Barbalho Uchoa Cavalcanti: “E vice-versa. É óbvio que a jurisprudência federal deve ser respeitada pelas decisões locais. Ela vale por lei e obriga a todas as jurisdições. E si assim não fosse, o direito federal viria a ser vario, multiforme e incerto. Cada Estado o poderia entender e aplicar a seu modo e, quando quizesse, estabeleceria nova jurisprudência para seu uso”. (CAVALCANTI, João Barbalho Uchoa. *Constituição Federal Brasileira: commentarios*. Brasília: Ed. Fac-símile, 1992, p.247).

sentido, conforme afirma Roger Stiefelmann Leal:⁷⁷

O comando constitucional estaria a determinar aos tribunais que examinassem a interpretação e aplicação das leis realizadas pelos órgãos judicantes da outra esfera federativa de modo a bem se instruírem acerca dos escopos dos preceitos legais.

Nesta mesma esteira o Decreto nº 23.055, de 9 de agosto de 1933, consagrou em seu art. 1º⁷⁸ a necessidade de que a interpretação das leis da União fosse realizada à luz da jurisprudência do STF. Verifica-se, assim, desde o período republicano, o anseio do órgão judiciário em uniformizar a interpretação do direito federal e constitucional.

Em 1963, instituiu-se, em caráter regimental, a “Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal”, atribuindo efeitos mais significativos à jurisprudência do Pretório Excelso, consubstanciada em enunciados que retratariam o posicionamento adotado pelo Supremo, servindo de parâmetro para resolução das controvérsias judiciais.

As súmulas, porém, não se revestiam de autonomia normativa, mas, tão somente, de caráter persuasivo, com o fito de alcançar a segurança jurídica através de orientações paradigmas uniformes e estáveis de fato, mas não de direito.

O Código de Processo Civil de 1973 e a edição de leis processuais posteriores tiveram o condão de conferir à súmula um papel mais relevante no ordenamento. Foi criado o mecanismo de uniformização da jurisprudência, e a admissibilidade dos recursos nos tribunais superiores passou a pressupor o

⁷⁷ LEAL, Roger Stiefelmann. *O Efeito Vinculante na jurisdição constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2006, p.132.

⁷⁸ “Art 1º: As justiças dos Estados, do Distrito Federal e do Território do Acre devem interpretar as leis da União de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”.

exame das súmulas, podendo o STF e o STJ negar seguimento a recurso que contrariasse diretriz cristalizada em verbete jurisprudencial, conforme preconizou o art. 38 da Lei nº 8.030/90 e, mais tarde, o art. 557, do CPC (alterado pela Lei nº 9.139/95).

A Lei nº 9.756/98, por sua vez, modificou a redação dos arts. 544 e 557 do Código de Processo Civil estendendo essa prerrogativa para todos os tribunais, permitindo ao relator, monocraticamente, negar provimento a recurso manifestamente contrário à súmula ou jurisprudência dominante do STF ou de Tribunal Superior.

Finalmente, edita-se a Emenda Constitucional nº 45/2004 que consagrou o efeito vinculante da súmula no ordenamento constitucional brasileiro, por meio da introdução do art. 103-A, da Constituição Federal.⁷⁹

A partir desse marco, a súmula disciplinada no art. 103-A, da CF, não mais será utilizada como critério de interpretação e persuasão, atribuindo-se, em função do efeito vinculante, a autoridade normativa. Passa-se, assim, a figurar como verdadeiro ato normativo, dotado de generalidade e abstração, ou generalidade e concretude, além de ser passível de controle de constitucionalidade.

2.3 O EFEITO VINCULANTE

O efeito vinculante, em sua concepção embrionária, surge no Brasil com a EC nº 3/93 e, juntamente com o efeito *ex tunc* e *erga omnes*, integrou a

⁷⁹ “Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.”

eficácia das decisões prolatadas em sede de ação direta de constitucionalidade.

Ao instituto jurídico em exame foi atribuída a missão de conferir maior eficácia às decisões proferidas pela Corte Suprema, a fim de uniformizar a jurisprudência e impor a observância da interpretação conferida pelo STF, como guardião máximo da Constituição, ao Poder Judiciário e Executivo.

Até esse momento, a atividade dos órgãos jurisdicionais e administrativos só estava vinculada à parte dispositiva da sentença, por força do efeito *erga omnes*. Os motivos, princípios e interpretação que serviram de substrato jurídico para proferir o *decisum* eram desprovidos de força obrigatória. Em outras palavras, não se devia obediência à *ratio decidendi*.

Tal cenário produzia a seguinte incongruência: um ato declarado nulo poderia ser reproduzido integralmente, com o mesmo vício, por outra autoridade, ou ainda, poderia haver decisões distintas versando sobre matérias constitucionais e com posicionamentos contrários aos já pacificados pelo Pretório Excelso, gerando um estado de absoluta insegurança jurídica.

Nesse sentido, assinalou Roger Stiefelmann⁸⁰ que “a realização de atos baseados em exegese constitucional divergente da firmada pelo intérprete máximo do texto constitucional apenas contribui para a instabilidade e insegurança da ordem político-constitucional”.

Para resolver as situações delineadas acima, foi instituído o efeito vinculante⁸¹, passando a ser obrigatória a observância da *ratio decidendi*

⁸⁰ LEAL, Roger Stiefelmann. *O Efeito Vinculante na jurisdição constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2006, p.115.

⁸¹ O escólio é do Ministro Gilmar Mendes: “Trata-se de instituto jurídico desenvolvido no Direito Processual alemão, que tem por objetivo outorgar maior eficácia às decisões proferidas por aquela Corte Constitucional, assegurando força vinculante não apenas à parte dispositiva da decisão, mas também aos chamados *fundamentos ou motivos determinantes (tragend Gründe)*”. (MENDES, Gilmar Ferreira. A Ação Declaratória de

emanada da sentença. Disso decorreu a vedação às decisões contrárias à solução encontrada no caso concreto idêntico ou semelhante, bem como a exigência de todos os órgãos do Poder Judiciário e Administrativo de se adequarem à decisão paradigma em situações futuras.

Preserva-se, assim, a unidade da Constituição e a segurança jurídica do sistema, eliminando controvérsias hermenêuticas e situações incompatíveis com a ordem constitucional.

2.3.1 Efeito vinculante e eficácia *erga omnes*

Convém, por fim, diferenciar o efeito vinculante da eficácia *erga omnes*.

Segundo lição do Ministro Gilmar Mendes,⁸² a distinção entre os institutos reside nos seus limites objetivos, pois, enquanto a eficácia *erga omnes* bem como a coisa julgada estão adstritas à parte dispositiva da decisão, o efeito vinculante, como já explicitado, estende-se à *ratio decidendi* (fundamentos determinantes).

Do ponto de vista pragmático, o ato normativo maculado pela inconstitucionalidade, observando-se apenas a eficácia *erga omnes*, impõe a todos a sua não aplicação no caso concreto, porém não impede a reiteração no ordenamento jurídico de outro ato igualmente viciado produzido por outro instrumento legal. Em se tratando de efeito vinculante, a força obrigatória alcança os destinatários da norma e cria obstáculos à reiteração de atos viciados.

Constitucionalidade: a inovação da Emenda Constitucional 3/93. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciências Públicas*, n.4, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994, p.120-121).

⁸² MENDES, Gilmar Ferreira. A Ação Declaratória de Constitucionalidade: a inovação da Emenda Constitucional 3/93. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciências Públicas*, n.4, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

O efeito vinculante ganhou renovada importância com a súmula introduzida com a EC nº 45/2004, reacendendo as discussões sobre o tema e sobre a necessidade de se criar mecanismos de uniformização da interpretação constitucional, que deve ser unívoca e atribuída pelo Supremo Tribunal Federal.

Assim, as decisões proferidas pelo STF e que se encontrarem cristalizadas nas súmulas com efeito vinculante exigem observância compulsória, visando garantir a autoridade do comando emanado por aquela Corte.

2.4 A NATUREZA DA SÚMULA COM EFEITO VINCULANTE

No plano da expressão, a súmula com efeito vinculante apresenta-se como um conjunto de palavras dotadas de significado, ou seja, é um enunciado de linguagem, inserido no sistema jurídico pelo órgão competente (Supremo Tribunal Federal), nas hipóteses admitidas pela Constituição Federal (art. 103-A).

A introdução desse enunciado no ordenamento ocorre por meio de um veículo, que também é denominado de “súmula vinculante”. Não se trata de uma fonte de direito, no sentido utilizado neste trabalho acerca dessa expressão. Em verdade, a fonte, em tal situação, é o processo administrativo do qual tiver resultado a súmula, que segue o rito previsto na Lei nº 11.417/2006, adiante analisado.

Considerando-se os objetivos previstos na Carta Magna, que justificam a edição do ato em epígrafe, a súmula apresenta indiscutivelmente natureza de ato normativo, ou seja, de norma jurídica, construída com base no

respectivo enunciado aprovado pelo Pretório Excelso.

Com efeito, trata-se de um juízo hipotético condicional, elaborado com eficácia vinculante para o Poder Judiciário e para os órgãos da Administração Pública, com o propósito de eliminar controvérsia acerca de validade, interpretação e eficácia de determinadas normas. Se do enunciado da súmula não pudesse ser admitida a existência de nenhuma norma, a edição do ato não alcançaria o desiderato constitucional, restando frustrado o objetivo visado com a introdução do art. 103-A no Texto Maior. É importante, portanto, separar o enunciado da súmula da norma jurídica a partir dela construída.

Em toda norma jurídica obtida a partir do enunciado da súmula poder-se-á identificar uma hipótese e um mandamento. Exemplificando: O enunciado da Súmula Vinculante nº 02 dispõe que “é inconstitucional a lei ou ato normativo estadual ou distrital que disponha sobre sistemas de consórcio e sorteios, inclusive bingos e loterias”. Com base em tal enunciado, pode-se construir a seguinte norma jurídica: dada a existência de lei ou ato normativo estadual ou distrital que disponha sobre sistemas de consórcio e sorteios (hipótese), então deve ser o reconhecimento da sua inconstitucionalidade (mandamento). O modelo “se A, então B deve ser” indubitavelmente será utilizado em relação ao enunciado da súmula.

Idêntico processo de construção normativa poderá ser aplicado em relação a todas as súmulas vinculantes. Isso significa que o conteúdo da súmula vinculante é variado, no entanto a sua estrutura é sempre a mesma, pois as normas jurídicas, como lembra brilhantemente Paulo de Barros Carvalho, apresentam “homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica”.⁸³

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. O Direito Positivo como Sistema Homogêneo de Enunciados Deônticos. *Revista de Direito Tributário*, Jul./Set., n. 45, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p.36.

A norma obtida a partir do enunciado da súmula alcançará um leque indeterminado de sujeitos, tratando-se, pois, de norma geral. Como a eficácia vinculante conferida a tal ato visa dirimir divergência existente em processos jurisdicionais, a súmula atingirá todos os sujeitos relacionados à matéria objeto de tal controvérsia. Sendo assim, a elaboração de súmula com caráter individual importaria em burla aos pressupostos constitucionais para a sua edição.

Já em relação ao domínio material, a norma poderá ser abstrata (ex: súmulas vinculantes nºs 03 e 04) ou concreta (ex: súmula vinculante nº 02), dependendo do seu conteúdo. Resumindo, pode-se concluir que as normas jurídicas, obtidas a partir dos enunciados das súmulas vinculantes, poderão ser de duas espécies: geral e abstrata ou geral e concreta.

Por fim, convém ressaltar que são os efeitos da súmula que se projetam, com força obrigatória, em direção aos seus destinatários. Daí porque adotamos neste trabalho a expressão “súmula com efeito ou eficácia vinculante”.

2.5 O *STARE DECISIS* E A SÚMULA COM EFEITO VINCULANTE

A súmula com efeito vinculante revela-se como o produto de reiteradas decisões, de índole constitucional, proferidas pela Corte Excelsa, e que se encontram consubstanciadas em um enunciado provido de caráter geral e abstrato ou geral e concreto que vincula o Poder Judiciário e a Administração Pública.

A semelhança com a doutrina do *stare decisis*⁸⁴, adotada nos países que seguem o modelo do *common law*, exige um estudo mais acurado dos institutos a fim de individualizá-los com precisão.

A teoria do precedente judicial, com suas características e peculiaridades, já foi delineada linhas acima sendo despendendo revolver tal matéria. Convém, aqui, apenas fixar as diferenças entre os institutos abordados.

Com efeito, tem-se que no sistema anglo-saxão uma única decisão proferida pelo órgão judicial já é suficiente para extrair a *ratio decidendi* que culminará na formação do precedente. Ademais, é a própria decisão que é dotada do efeito vinculante.

Já a produção da súmula com efeito vinculante, como antes noticiado, exige a existência de reiteradas decisões que só poderão versar sobre matéria constitucional. A súmula será, pois, uma síntese dessas decisões, um extrato da questão relevante, não sendo editada, necessariamente no curso de um processo, na iminência de um caso concreto, e sim mediante um procedimento específico previsto no art. 103-A, da Constituição Federal, e regulamentado pela Lei nº 11.417/2006.

Outra distinção digna de nota reside na origem do efeito vinculante. Na doutrina do precedente, o *stare decisis* é decorrência lógica do sistema, visando a igualdade, previsibilidade, economia e respeito⁸⁵. Pressupõe a

⁸⁴ Para Roger Stiefelmann Leal “é lugar comum, no exame do efeito vinculante, a sua comparação com a regra do *stare decisis* desenvolvida no direito norte-americano. A similitude, ou mesmo a identidade, entre ambos os institutos é apontada por vários autores, sugerindo a inspiração do efeito vinculante na prática judiciária dos Estados Unidos e dos demais países que adotam o sistema jurídico do *common law*. No entanto, uma análise mais pormenorizada da questão revela diferenças conceituais que dificultam apreciá-los como instrumentos de mesma espécie ou linhagem”. (LEAL, Roger Stiefelmann. *O Efeito Vinculante na jurisdição constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2006, p.127).

⁸⁵ Essas características foram apontadas por Rodrigo Jansen no artigo intitulado de A súmula vinculante como norma jurídica. *Revista Forense*, a.101, v.380, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.195.

existência de uma estrutura hierárquica bem definida, proporcionando o respeito às decisões emanadas pelos órgãos superiores (manifestação do *stare decisis* vertical) e desses órgãos às suas próprias decisões, (*stare decisis* horizontal). O objetivo é, sobretudo, a segurança jurídica.

Entretanto, é dada aos órgãos judiciários a possibilidade de elidirem a aplicação do precedente, através das técnicas de desvinculação (*overruling* e *overstatement*) já estudadas.

No que diz respeito à súmula, o efeito vinculante é oriundo de uma imposição normativa perpetrada pela EC nº 45/04, com o fulcro de obter a uniformização da jurisprudência e incutir na consciência dos juristas a necessidade de observar o comando advindo do Supremo Tribunal Federal.

Saliente-se que os destinatários⁸⁶ da súmula não dispõem de mecanismos para a não aplicação da regra fixada pelo STF, devendo submeter-se a ela de modo compulsório. A situação se modifica na hipótese de surgimento de argumento novo, não apreciado pelo Pretório Excelso, caso em que os legitimados poderão propor a revisão ou cancelamento da súmula, como será demonstrado adiante.

Não obstante às diferenças traçadas, os institutos possuem inegáveis pontos de similitude, como, por exemplo, o fato de que só a *ratio decidendi* irá vincular os destinatários da súmula. Os *obiter dictas* serão utilizados apenas como argumentos de persuasão, sendo desprovidos de força vinculante.

Ademais, o precedente vinculante do *common law* só terá aplicação

⁸⁶ Sobre o tema “Os destinatários da súmula com efeito vinculante” ver tópico 7.

em casos concretos, cujos substratos fático e jurídico sejam idênticos ou essencialmente análogos, o mesmo ocorrendo com a súmula introduzida pela EC nº 45/04.

Como visto, a súmula com efeito vinculante adotada no Brasil, não corresponde à teoria do *stare decisis* ao qual se filiam os países signatários do *common law*, há diferenças de aplicação, procedimento, dentre outros aspectos relevantes. No entanto, as semelhanças são evidentes, o que permite inferir que a nossa súmula com efeito vinculante foi inspirada na doutrina do *stare decisis*⁸⁷, revelando, como já dito, que a tendência entre os sistemas (*common law* e *civil law*) é de se aproximar cada vez mais⁸⁸.

2.6 PRESSUPOSTOS CONSTITUCIONAIS E A DISCIPLINA LEGAL DA SÚMULA COM EFEITO VINCULANTE – LEI Nº 11.417/2006

A Lei nº 11. 417, de 19 de dezembro de 2006, configura-se no diploma infraconstitucional incumbido de regulamentar o art. 103-A, da Constituição Federal, introduzido com a EC nº 45/04. A sua finalidade precípua consiste em disciplinar o procedimento de edição, revisão e cancelamento da súmula com efeito vinculante, bem como a sua eficácia e as consequências do seu descumprimento no ordenamento jurídico brasileiro, como será adiante demonstrado.

⁸⁷ O escólio é de Rodrigo Jansen “A inspiração da súmula vinculante no precedente do Direito norte-americano na doutrina do *stare decisis* não pode ser ignorada. Com efeito, sempre que se imagina conferir eficácia vinculante a decisões da nossa Corte Constitucional, torna-se inescapável o paradigma dos precedentes nos Estados Unidos e de como se processa a criação do Direito pelos seus juízes”. Mas não deixa de enfatizar: “há, todavia, algumas diferenças fundamentais [...]” (A súmula vinculante como norma jurídica. *Revista Forense*, a.101, v.380, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.194 e 197).

⁸⁸ A propósito, André Ramos Tavares assinala que: “O mencionado e reiterado distanciamento entre os dois modelos teóricos, na prática, tem diminuído. É nesse contexto que se deve compreender a introdução, no sistema de Direito legislado brasileiro, da súmula vinculante, para muitos instituto próximo do *stare decisis*.” (*Nova Lei da Súmula Vinculante: Estudos e comentários à Lei 11.417, de 19.12.2006*. São Paulo: Método, 2007, p.21).

2.6.1 Edição, revisão e cancelamento

A edição, revisão e cancelamento da súmula com efeito vinculante compete ao STF, que poderá deflagrar o procedimento, de ofício, ou por provocação dos sujeitos legitimados

O objetivo da súmula cinge-se a pacificar o entendimento acerca de matéria constitucional discutida em reiteradas decisões, a fim de se dirimir a controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre estes e a administração pública. Busca-se, com efeito, estabelecer a validade, interpretação e eficácia de normas determinadas, com o fito de extirpar a grave insegurança jurídica e a disseminação de processos que versam sobre a mesma questão.

André Ramos Tavares⁸⁹ evidencia a necessidade de “amadurecimento prévio” do tema que será ventilado na súmula, pois:

Pela sua ‘gravidade’ o conteúdo da súmula vinculante não pode representar apenas o pensamento imediato e isolado do STF. Deve ter sido objeto de discussões e maturação ao longo do tempo e das demais instâncias judiciais, o que contribuirá para a formação do pensamento do STF

Como se vê, o conceito de grave insegurança jurídica, por se configurar em “cláusula aberta”, não pode ficar à mercê da discricionariedade dos órgãos judiciários, sob pena de se perpetrar odioso instrumento de veiculação de interesses de segmentos específicos e minoritários⁹⁰.

⁸⁹ TAVARES, André. *Nova Lei da Súmula Vinculante: Estudos e comentários à Lei 11.417, de 19.12.2006*. São Paulo: Método, 2007, p.15.

⁹⁰ Lênio Streck pontua que a insegurança “há de ser real e grave, não sendo qualquer crise que poderá preencher o conteúdo a toda evidência, vago e ambíguo, do enunciado”. (STRECK, Lênio Luiz. O efeito vinculante e a busca da efetividade da prestação jurisdicional: da revisão constitucional de 1993 à reforma do Judiciário. In: AGRA, Walber de Moura (Coord.). *Comentários à reforma do poder judiciário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.182).

2.6.2 Aspectos subjetivos

Uma vez atendidos os pressupostos constitucionais acima delineados (matéria constitucional, reiteradas decisões...), a lei estabelece em seu art. 2º, §3º, que o STF somente pode dar início ao procedimento, mediante aprovação de 2/3 dos seus membros, em sessão plenária. Ao Procurador Geral da República, cabe intervir, em caráter prévio, nas propostas que não forem de sua autoria, atuando, pois, como verdadeiro *custos legis*.

O rol de legitimados encontra-se insculpido no art. 3º, a saber: (i) o Presidente da República; (ii) a Mesa do Senado Federal; (iii) a Mesa da Câmara dos Deputados; (iv) o Procurador-Geral da República; (v) o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil; (vi) o defensor Público-Geral da União; (vii) partido político com representação no Congresso Nacional; (viii) confederação sindical ou entidade de classe no âmbito nacional; (ix) a Mesa de Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal; (x) o Governador de Estado ou do Distrito Federal; (xi) os Tribunais Superiores, os Tribunais de Justiça de Estados ou do Distrito Federal e Territórios, os Tribunais Regionais Federais, os Tribunais Regionais do Trabalho, os Tribunais Regionais Eleitorais e os Tribunais Militares;⁹¹ e (xii) o Município, este apenas incidentalmente.

Conforme se deflui do texto legal, os Municípios, diferentemente dos demais legitimados ativos, só podem propor a edição, revisão ou cancelamento da súmula se figurarem como parte de um processo em curso. Assim, o Município poderá postular a elaboração de uma súmula com efeito vinculante perante o Supremo Tribunal Federal, *incidentalmente*, em qualquer tipo de processo jurisdicional, uma vez presentes os pressupostos

⁹¹ Vale ressaltar que a lei não estabeleceu procedimento para deflagração da súmula vinculante, pelos Tribunais, o que deverá ser feito pelos regimentos internos.

constitucionais. Tal hipótese deverá ser suscitada diretamente perante o Pretório Excelso, informando-se, simultaneamente, esse fato ao juízo de origem.

Em face de tal diferença de procedimento, pode-se afirmar que a lei estabeleceu dois mecanismos para elaboração da súmula com efeito vinculante, a depender do sujeito provocador. O primeiro é autônomo e prescinde da existência de um processo em andamento, podendo ser instaurado de ofício pelo STF ou a requerimento dos legitimados. O segundo é incidental e deve ser suscitado pelo Município no curso de um processo jurisdicional.

Saliente-se que o simples ajuizamento do incidente pelo Município ou a apresentação da proposta de edição, cancelamento e revisão da súmula pelos demais legitimados “não autoriza a suspensão do processo”. Entretanto, nada impede que, em vista das peculiaridades da demanda, possa o juiz do feito principal suspender o seu andamento até que o STF elabore a súmula com efeito vinculante e pacifique a questão discutida.

A lei inovou em relação ao art. 103-A, da CF, ao incluir no rol de legitimados o Defensor Público Geral da União, os demais tribunais, além, é claro, do Município. O acréscimo de sujeitos ativos foi autorizado pela Constituição, ao prescrever em seu § 2º que “a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade”, sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei.

Trata-se de norma de eficácia contida, onde a matéria, embora regulada pelo constituinte, deve ser explicitada, segundo o magistério de José

Afonso da Silva⁹², “nos termos em que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nelas enunciados”.

A lei, porém, não disciplinou o procedimento a ser seguido pelos tribunais, ficando a cargo dos respectivos regimentos internos estabelecê-los. Apenas o Pleno ou órgão especial poderá provocar o procedimento da súmula com efeito vinculante, sendo vedado o exercício de tal mister pela Câmara ou Turma, pelas mesmas razões em que se proíbe a estes órgãos isolados declararem a inconstitucionalidade da lei, em função da cláusula de reserva (art. 97, CF).

Admite-se, outrossim, mediante decisão irrecorrível proferida pelo relator, a manifestação de terceiros que atuarão como uma espécie de *amicus curiae*⁹³. Não se pode olvidar, porém, que a função do Supremo Tribunal Federal é uniformizar a jurisprudência em caráter objetivo, nos lindes do art. 102, da CF, não havendo que se falar em discussão sobre interesses pessoais ou subjetivos.

2.6.3 Eficácia

Uma vez apreciado o pedido, no sentido de editar, rever ou cancelar o enunciado de súmula com efeito vinculante, o Supremo terá prazo de 10 (dez) dias para publicá-la na imprensa oficial. Ressalte-se que sua “eficácia imediata” só poderá ocorrer após a dupla publicação no Diário de Justiça e no Diário Oficial da União, conforme preceitua o art. 2º, § 4º, da Lei sob comento.

⁹² SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p.116. Para Michel Temer, o art. 103-A consiste em norma de eficácia contível ou restringível, pois há, na espécie, apenas a possibilidade de restrição dos efeitos. (TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 7.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p.27).

⁹³ O *amicus curiae* é um auxiliar do juízo, que intervém no feito por determinação do Juiz ou a requerimento do próprio sujeito auxiliar, visando pluralizar os debates das decisões do Poder Judiciário, pelo oferecimento de apoio técnico.

Em que pese a atribuição da eficácia imediata, o STF pode modular os efeitos da súmula, restringindo ou protraindo para momento posterior (“restrição temporal”), observados os seguintes requisitos: (i) aprovação por 2/3 dos seus membros; (ii) razões de segurança jurídica⁹⁴ ou excepcional interesse público.

No que tange à possibilidade do STF restringir os efeitos da súmula, surgem os seguintes questionamentos: i) o que significa esta restrição? ii) É correto afirmar que a vinculação dos efeitos será parcial, isto é, atingirá tão somente situações subjetivas específicas?

Para responder a essas perguntas, faz-se necessário tecer algumas considerações. Conforme já demonstrado, foi conferido à súmula introduzida pela EC nº 45/2004 o *status* de ato normativo. Tal condição normativa foi alcançada em razão do efeito vinculante, que se configura na nota diferenciadora em relação às demais súmulas existentes no ordenamento jurídico e utilizadas, tão somente, como parâmetro hermenêutico.

Com base nessas premissas, não há que se falar em efeito vinculante parcial, pois incompatível com o sistema constitucional delineado para esta espécie de súmula. O STF não tem como restringir a vinculação dos efeitos apenas para uma parte do conteúdo do enunciado. Ou o Pretório Excelso elabora a súmula com efeito vinculante, nos concisos termos do art. 103-A, da CF, ou a edita sem a previsão do referido efeito, mas apenas como critério de

⁹⁴ Para Márcia Regina Lusa Cadore, “uma vez mais, o valor segurança jurídica restou preservado, visto que os cidadãos, nos negócios e nos atos que promovem, não prescindem de certa previsibilidade”. E arremata: “Além disso, a aplicação de determinada súmula pode estar referida ao pagamento de determinado benefício previdenciário, por exemplo, o que demanda previsão orçamentária, impossível de ser estabelecida a qualquer tempo, sendo essa uma razão para a modulação temporal da eficácia da súmula”. (*Súmula vinculante e uniformização de jurisprudência*. São Paulo: Atlas, 2007, p.141).

interpretação, não havendo possibilidade de exercer sua competência de modo intermediário.

Então, a que restrição a lei se reporta? Parece-nos que a mencionada restrição refere-se a um dos âmbitos de eficácia da súmula, pois o ato normativo, segundo nos ensina Kelsen,⁹⁵ pode comportar quatro domínios de eficácia, a saber: material, temporal, espacial e subjetivo. Em outras palavras, autoriza-se à Corte Suprema restringir os efeitos da súmula em relação a sujeitos, tempo, lugar e conduta, desde que o faça de modo expresso e inequívoco.

É o que faz a lei em seu art. 4º, abaixo reproduzido:

Art. 4º: A súmula com efeito vinculante tem eficácia imediata, mas o Supremo Tribunal Federal, por decisão de 2/3 (dois terços) dos seus membros, poderá **restringir os efeitos vinculantes ou decidir que só tenha eficácia a partir de outro momento**, tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse público. (negrito aditado)

Trata-se, como já dito, da restrição temporal. O diploma legal faculta, assim, ao STF a possibilidade de delimitar os efeitos da súmula no tempo, em situações específicas, desde que sopesados os interesses e direitos existentes. Impõe-se, outrossim, a observância dos motivos elencados pela lei: segurança jurídica e excepcional interesse público.

Apesar dessas limitações, o legislador acabou deixando uma margem de discricionariedade para a atuação do órgão excelso, pois fixa os motivos com base em conceitos indeterminados, cláusulas abertas.

Por fim, impende salientar que o quorum para realização deste

⁹⁵ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6.ed. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 1998, p.11-16.

procedimento é o mesmo estabelecido para a elaboração da súmula, ou seja, 2/3.

2.6.4 Demais disposições da lei

Sendo revogada ou modificada a lei que inspirou a instituição da súmula, o Supremo deverá instaurar, *ex officio* ou por provocação, o procedimento de revisão ou cancelamento, com fulcro de adequá-la à nova realidade fático-normativa.

Ressalte-se que os destinatários da súmula com efeito vinculante são os órgãos judiciários e administrativos (administração pública direta e indireta), nas esferas municipal, estadual e federal. Proferindo-se decisão judicial ou ato administrativo que contrarie ou negue vigência a preceito estatuído em súmula com efeito vinculante, ou aplicando-o indevidamente, caberá reclamação para o STF, sem embargo de outros meios de impugnação, porventura admitidos.

2.6.5 A inobservância da súmula com efeito vinculante

Para garantir a observância da súmula com efeito vinculante é necessária a utilização de remédio jurídico idôneo e eficaz, a fim de delinear as conseqüências do seu descumprimento.

Assim é que a Constituição Federal, em seu art. 103, § 3º, prevê a possibilidade de cabimento de reclamação ao STF, toda vez que ato administrativo ou decisão judicial contrariar súmula aplicável ou “indevidamente a aplicar”.

A reclamação constitucional, segundo o preceito em análise, será

cabível quando, no caso concreto, um ato administrativo ou uma decisão jurisdicional contrariar a súmula ou aplicá-la indevidamente. Para ilustrar a primeira hipótese, imagine-se que, a par de já existente no ordenamento súmula com efeito vinculante estabelecendo reajuste de vencimento para servidores públicos, um juiz, resolvendo ignorar a norma vigente, julga improcedente o pedido de reajuste formulado por um servidor público. Trata-se, a toda evidência, de decisão contrária à regra fixada em súmula, cabendo, pois, a reclamação perante o STF para sanar o vício de que padece o *decisum*.

A segunda hipótese não é tão fácil de vislumbrar, em virtude de comportar inúmeras possibilidades de cabimento, podendo representar a restrição de um dos domínios de validade da norma (espacial, temporal, subjetivo...), a extensão de sua eficácia subjetiva, dentre outras.

Independente da hipótese de cabimento aventada, a reclamação constitucional revela-se como um instrumento de inegável importância para garantir a efetividade da súmula regulada no art. 103-A, da CF, pois “a ausência de sanção adequada conduz à inocuidade do instituto e à manutenção do estado de recalcitrância política.”⁹⁶

A legitimidade para a propositura da reclamação encontra-se regulamentada na Lei 8.038/90 e no Regulamento Interno do STF, sendo atribuída ao Ministério Público ou a qualquer interessado que tenha sido atingido pelo ato contrário à súmula com efeito vinculante. Tais legitimados deverão propor a reclamação perante a Excelsa Corte, que a julgará com o fito de preservar a sua competência e assegurar a autoridade das suas decisões, conforme inteligência do art. 102, I, “I”, da CF.

⁹⁶ LEAL, Roger Stiefelmann. *O Efeito Vinculante na jurisdição constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2006, p.164.

Cumprido asseverar que a Carta Magna estabeleceu procedimentos distintos conforme a reclamação incida sobre ato administrativo ou jurisdicional. Em relação ao primeiro, uma vez anulado o ato pelo STF, a autoridade administrativa decide por praticar outro ato ou simplesmente não praticar nenhum, mantendo-se inerte. Já no que tange à decisão judicial, esta será cassada e remetida para o juízo que a proferiu para ser sanada, aplicando-se ou não a súmula, a depender da hipótese em voga.

Roger Stiefelmann⁹⁷ adverte sobre a probabilidade de ocorrência do denominado “procedimento cíclico”, caso não seja responsabilizada a autoridade produtora do ato:

Contudo, pode também gerar inconveniente procedimento cíclico em que a reclamação é julgada procedente, cassa-se a decisão divergente, devolve-se o processo à autoridade competente para novo julgamento, porém esta renova sua decisão, propiciando o ajuizamento de nova reclamação e nova cassação que, por sua vez, oportuniza nova demonstração de rebeldia, seguida de outra reclamação, e assim por diante. Em suma, o mero expediente de reclamação cassatória, sem a responsabilização da autoridade, permite a persistência infinita da recalcitrância indesejada.

Segundo a diretriz adotada pelo jurista e à míngua da disciplina constitucional específica, pode-se considerar que tal comportamento da autoridade implica em violação ao seu dever funcional, acarretando sanções nas esferas administrativa (infração administrativa), penal (crime contra a Administração Pública e crime de responsabilidade), e civil (responsabilidade civil do Estado).

Com efeito, faz-se mister que as penalidades advindas da inobservância do efeito vinculante recaiam sobre a decisão judicial ou o ato

⁹⁷ LEAL, Roger Stiefelmann. *O Efeito Vinculante na jurisdição constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2006, p.166.

administrativo que violou ou deturpou o conteúdo da súmula e sobre a autoridade que o produziu.

A reclamação, para a maioria da doutrina, ostenta a natureza jurídica de ação. Corroborando esta tese, a EC nº 45/04 se valeu do termo “procedência” para se referir à reclamação acolhida pelo STF, conforme assinala Márcia Regina Lusa Cadore⁹⁸.

Não se pode perder de vista a disciplina da reclamação pela Lei 11.417/06, art. 7º, que, em seu *caput*, deixa evidente a possibilidade de interposição de “recursos ou outros meios admissíveis de impugnação”.

Diante do referido dispositivo, indaga-se: o diploma legal em comento pode regular outros remédios jurídicos, além da reclamação constitucional, para garantir a observância da súmula com efeito vinculante?

Mais uma vez parece-nos que a Constituição deu liberdade para a lei ordinária explicitar a matéria, permitindo, neste particular, a ampliação do rol de instrumentos cabíveis para exercer o controle do descumprimento do verbete sumular. A enumeração prevista no § 3º do art. 103-A, da Carta Magna, seria, pois, meramente exemplificativa.

Admite-se, assim, a interposição de apelação, a propositura de ação rescisória ou até mesmo de mandado de segurança a depender da natureza da decisão impugnada e do preenchimento dos requisitos exigidos para cada meio de impugnação.

⁹⁸ CADORE, Márcia Regina Lusa. *Súmula vinculante e uniformização de jurisprudência*. São Paulo: Atlas, 2007, p.142.

O parágrafo primeiro alude ainda para a necessidade de esgotamento das vias administrativas para o ajuizamento do referido instituto, quando se tratar de ato administrativo. Tal restrição é permitida pelo texto constitucional?

A resposta é positiva, pois, conforme consignado, o art. 103-A, da CF, é uma norma de eficácia contida ou contível, podendo ter seus efeitos delimitados pelo legislador, sem padecer de inconstitucionalidade.

É bom que se diga que a necessidade de esgotamento das instâncias não é prevista para os pronunciamentos judiciais, entretanto aplica-se a redação da Súmula 734⁹⁹ do Pretório Excelso que obstaculiza o ajuizamento da reclamação, quando transitado em julgado o ato que violou decisão do STF. Caberia, assim, ação rescisória por violação literal de lei, com arrimo no art. 485, V, do CPC, para desconstituir a decisão judicial maculada.¹⁰⁰

2.6.6 Modificações introduzidas pela Lei nº 11.417/2006

A Lei 11.417/06 alterou alguns dispositivos (arts. 56, § 3º¹⁰¹ 64-A¹⁰² e 65-B¹⁰³) constantes no diploma legal que cuida do procedimento administrativo federal (Lei 9.784/99), fixando diretrizes a serem seguidas diante da interposição de recurso administrativo em face de decisão que não aplicar a

⁹⁹ “Não cabe reclamação quando já houver transitado em julgado o ato judicial que se alega tenha desrespeitado decisão do Supremo Tribunal Federal”

¹⁰⁰ Neste exato sentido é o entendimento de Márcia Regina Lusa Cadore. (*Súmula vinculante e uniformização de jurisprudência*. São Paulo: Atlas, 2007, p.143).

¹⁰¹ “Se o recorrente alegar que a decisão administrativa contraria enunciado da súmula vinculante, caberá à autoridade prolatora da decisão impugnada, se não a reconsiderar, explicitar, antes de encaminhar o recurso à autoridade superior, as razões da aplicabilidade ou inaplicabilidade da súmula, conforme o caso.”

¹⁰² “Se o recorrente alegar violação de enunciado da súmula vinculante, o órgão competente para decidir o recurso explicitará as razões da aplicabilidade ou inaplicabilidade da súmula, conforme o caso.”

¹⁰³ “Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.”

súmula com efeito vinculante.

Assim, cabe à autoridade administrativa, se não reconsiderar a decisão impugnada, expor os motivos que ensejaram na aplicação ou não da súmula com efeito vinculante, antes de remeter o recurso à Corte Suprema.

Caso a reclamação seja julgada procedente, “a autoridade prolatora e o órgão competente deverão adequar as futuras decisões administrativas semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal, nas esferas cível, administrativa e penal”.

2.7 OS DESTINATÁRIOS DA SÚMULA COM EFEITO VINCULANTE

Fixadas estas noções sobre a disciplina constitucional e infraconstitucional do instituto, cumpre explicitar de maneira um pouco mais pormenorizada acerca dos destinatários da súmula com efeito vinculante.

Nos termos do art. 103-A, da CF, a súmula “terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.”

O preceito, repetido pela Lei nº 11.417/2006, evidencia, de modo irrefutável, que a súmula atinge diretamente, em seu aspecto subjetivo, o Poder Judiciário e a Administração pública direta e indireta (Poder Executivo) nas esferas federal, estadual e municipal.

O legislador, todavia, esqueceu de mencionar o Distrito Federal, mas a omissão, a nosso ver, não exclui a vinculação desta esfera aos efeitos da súmula, por força do art. 32, § 1º, CF. O que se critica é que a Lei nº

11.417/2006, posterior, portanto, à EC nº 45/04, poderia ter sanado o defeito, mas não o fez, limitando-se a repetir o dispositivo literalmente.

Antes da Reforma Judiciária que introduziu a súmula com efeito vinculante, alguns defendiam a força obrigatória apenas para o Poder Público, excluindo, portanto, os juízes. Tal entendimento, porém, iria de encontro ao objetivo principal da reforma e do instituto em tela que é o de reduzir o número de processos postos à apreciação do judiciário, motivo pelo qual foi rechaçado pela EC nº 45/04.

O ministro Gilmar Mendes¹⁰⁴ aponta o “caráter transcendente” da súmula, vale dizer, o efeito não vincula apenas o caso concreto, protraindo a sua eficácia também para casos futuros dotados do mesmo substrato fático e jurídico.

Em relação à vinculação ao Poder Legislativo há quem defenda¹⁰⁵ a existência de uma espécie de vinculação indireta e genérica que atingiria não só o legislativo, mas também os particulares. Assim, enquanto na vinculação direta caberia o instituto, já estudado, da reclamação para reivindicar a correta aplicação da súmula, na indireta isso não seria possível, tendo em vista que o art. 103, § 3º, CF, assinala que a reclamação só é cabível contra atos administrativos ou jurisdicionais.

Para outros¹⁰⁶, porém, o efeito vinculante não se estende ao Poder Legislativo, possibilitando ao legislador a edição de norma que contrarie a

¹⁰⁴ MENDES, Gilmar; PFLUG, E.S.M. (Passado e futuro da súmula vinculante: considerações à luz da Emenda Constitucional n. 45/2004. In: *Reforma do Judiciário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p.354).

¹⁰⁵ Neste exato sentido, Rodrigo Jansen para quem “A vinculação indireta é genérica, abrangendo tanto o Poder Legislativo, como os próprios particulares”. (A súmula vinculante como norma jurídica. *Revista Forense*, a.101, v.380, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.194).

¹⁰⁶ TAVARES, André Ramos. *Nova Lei da Súmula Vinculante: Estudos e comentários à Lei 11.417, de 19.12.2006*. São Paulo: Método, 2007, p.38; MENDES, Gilmar; PFLUG, E.S.M. *Op.cit.*, 2005, p.371.

súmula ou a torne inaplicável.

Essa posição, contudo, parece-nos que conduz a inocuidade do instituto e gera mais controvérsias para serem dirimidas pelo Judiciário, contrariando a finalidade da redução de processos e mais vícios a serem sanados.

Por fim, resta saber se o STF está vinculado aos efeitos da súmula. O art. 2º da Lei 11.417/06 e o *caput* do art. 103, § 3º, da CF utilizam a expressão “demais órgãos do Poder Judiciário” para se referir aos destinatários da força obrigatória. Extrai-se, portanto, a ilação de que a Corte Constitucional não se submete às suas próprias decisões (não se observa a manifestação da vinculação horizontal existente na doutrina do *stare decisis*).

O STF pode, assim, modificar o posicionamento já consignado em súmula com efeito vinculante, adotando entendimento diverso nas decisões futuras. Este procedimento se opera por meio da revisão ou cancelamento *ex officio* pelo Supremo. Funciona como uma espécie de *overruling*, técnica de desvinculação do precedente utilizada no *common law*.

3 SÚMULA COM EFEITO VINCULANTE E O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

3.1.1 Natureza jurídica

Muito se discute, na doutrina, sobre a natureza jurídica do lançamento tributário, vale dizer, se ele consiste em um ato ou em um procedimento administrativo, como consigna expressamente o art. 142, do Código Tributário Nacional.¹⁰⁷

Para uma parte da doutrina,¹⁰⁸ lançamento tributário é um ato jurídico administrativo. É, muitas vezes, consequência de um procedimento, mas com este não se confunde. O procedimento, de acordo com esses autores, não é essencial à celebração do lançamento, podendo este consubstanciar-se no ato isolado independentemente de qualquer outro. “Quando muito, o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos”.¹⁰⁹

Busca essa corrente, na teoria dos atos administrativos, os traços de identificação do lançamento tributário com o ato jurídico administrativo.

¹⁰⁷ “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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.” (grifos nossos).

¹⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 383; MELLO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p.200; XAVIER, Alberto. *Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.23; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.569; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.655; FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.115; HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e Autolancamento*. São Paulo: Dialética, 1997, p.38; BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.126, dentre outros.

¹⁰⁹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Op.cit.*, 1998, p. 390.

Segundo Seabra Fagundes,¹¹⁰ cinco são os elementos que devem ser observados no ato administrativo: i) a manifestação da vontade; ii) o motivo, iii) o objeto, iv) a finalidade e v) a forma.

A manifestação da vontade é o impulso gerador que deve emanar da pessoa legitimada para o exercício da função de lançar. O motivo diz respeito às razões, aos fundamentos, que justificam a prática do ato. Tratando-se o lançamento de ato vinculado,¹¹¹ o motivo deve constar expressamente na lei em que se baseia. O objeto corresponde ao conteúdo do ato, à sua essência que, nos termos do art. 142, do Código Tributário Nacional, será a declaração da ocorrência do fato jurídico tributário, a identificação do sujeito passivo, a determinação do montante devido e a fixação dos termos de sua exigibilidade. A finalidade consiste no resultado que o ato procura alcançar; no caso em tela, a cobrança do tributo. Por fim, a forma é o meio “pelo qual se exterioriza a manifestação da vontade. Por ela se corporifica o ato.”¹¹² A forma do lançamento tributário é escrita, podendo ser também tácita, nos termos do art. 150, do Código Tributário Nacional.

Do lado oposto, temos os ensinamentos de Alfredo Augusto Becker,¹¹³ Antônio Roberto Sampaio Dórea¹¹⁴ e Ruy Barbosa Nogueira,¹¹⁵ que adotam a natureza do lançamento tributário como um procedimento administrativo, isto é, uma sucessão organizada de ações, praticadas em série, num determinado espaço e tempo, com o fim de atingir um mesmo resultado,

¹¹⁰ FAGUNDES, M. Seabra. *O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*. 2.ed. Rio de Janeiro: José Konfino Editor, 1950, p.37-38.

¹¹¹ “Art. 142. [...]”

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é **vinculada** e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional”. (grifos nossos).

¹¹² Cf. FAGUNDES, M. Seabra. *Op.cit.*, 1950, p.39.

¹¹³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998, p.359.

¹¹⁴ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Da Lei Tributária no Tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968, p.321.

¹¹⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973, p. 32-33.

qual seja a cobrança do tributo.

No mesmo sentido, Edvaldo Brito afirma que o “lançamento é um procedimento administrativo indispensável para que o sujeito ativo da obrigação tributária possa cobrar o tributo.”¹¹⁶ E, mais adiante, conclui:

O lançamento é assim: uma sucessão de “formalidades”(atos jurídicos, prazos, mera execução material de tarefas burocráticas) que objetiva constituir o crédito tributário, isto é, investigar todas as circunstâncias que envolvem a identificação do dever jurídico de pagar um tributo: desde a verificação da ocorrência do fato tributável, até o quanto pagar, passando pela individuação do sujeito obrigado. [...] Andou bem o código Tributário Nacional, quando no art. 142 discrimina as “formalidades” do procedimento administrativo em exame.

A nosso ver, lançamento tributário é ato de aplicação do direito,¹¹⁷ ou seja, ato produzido pela Administração, em caráter originário ou substitutivo daquele que o contribuinte não realizou no tempo determinado pela lei, do qual se extrai uma norma individual e concreta, constitutiva de direitos e deveres subjetivos e determinante dos termos da exigibilidade do crédito tributário.

A expedição de tal norma não é uma atividade exclusiva do Poder Público. Decerto, o subsistema prescritivo tributário, em algumas hipóteses, outorga ao sujeito passivo o dever de produzir norma individual e concreta

¹¹⁶ BRITO, Edvaldo. Lançamento. *Revista de Direito Tributário*, n.47, out./dez, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p.192.

¹¹⁷ Na mesma direção, destacando o lançamento tributário como um ato de aplicação do direito, Misabel Derzi, ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro afirma: “Feitos esses fundamentais reparos, pode-se dizer que o lançamento é um ato jurídico de aplicação da lei ao caso concreto, norma individual e pessoal de realização do direito, cujo conteúdo se manifesta na: constatação, formalmente declarada, da ocorrência do fato jurídico, como tal aquele fato acontecido no tempo e no espaço, do qual se forma um conceito individual que se subsume ao conceito abstrato e genérico da hipótese normativa tributária, descrita em lei; identificação do sujeito passivo, contribuinte e responsável, conforme subsunção aos critérios definidos em lei; apuração do montante a pagar, por meio da determinação da base de cálculo e da alíquota, legalmente previstas; definição dos termos da exigibilidade (prazos e condições de pagamento), que também devem ser extraídos da lei instituidora do tributo.” (BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.786-787)”. Este é também o entendimento de Héctor Villegas (VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p.151) e Estevão Horvath (HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e Autolancamento*. São Paulo: Dialética, 1997, p.54), dentre outros.

constitutiva do crédito tributário.

A essa norma individual e concreta constitutiva do direito subjetivo do Fisco (crédito tributário) produzida pelo contribuinte denominaremos de autoimposição.

Trata-se de ato diverso do lançamento tributário, eis que “são praticados por sujeitos diferentes, debaixo de normas competenciais também distintas e, desse modo, sotopondo-se a regimes jurídicos que não são exatamente os mesmos, o que legitima a imposição de nomes aptos para discerni-los”, como doutrina Paulo de Barros Carvalho.¹¹⁸

Entretanto, em substância, nenhuma diferença existe como atividade, entre o ato praticado pelo Fisco e aquele empreendido pelo sujeito passivo.

A esse respeito, comungamos com o pensamento de Paulo de Barros Carvalho¹¹⁹ no sentido de que o particular também é credenciado a emitir a norma individual e concreta constitutiva do crédito tributário.

3.1.2 Eficácia

Reinam, na doutrina pátria, divergências a respeito da eficácia do lançamento tributário. Seria esta eficácia declaratória ou constitutiva?

Há quem defenda ¹²⁰ a eficácia constitutiva do lançamento, com

¹¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 214.

¹¹⁹ *Ibidem, loc.cit.*

¹²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op.cit.*, 1998, p.226; XAVIER, Alberto. *Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.557; PIMENTA, Paulo

fulcro nos artigos 142 e 173, do Código Tributário Nacional. Sustentam que a simples ocorrência do fato previsto em lei não é suficiente para o nascimento da obrigação tributária. É preciso um ato da Administração que determine a existência e o montante da obrigação em cada caso. Noutra dizer, inexistem para esses autores obrigação tributária antes do lançamento.

De outro lado, estão aqueles¹²¹ que, com base nos artigos 113, § 1º e 144, do Código Tributário Nacional, defendem a eficácia declaratória do lançamento. Afirmam que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato jurídico tributário, tendo o lançamento a função de declarar e precisar o seu montante. “Ato declaratório, o lançamento não cria obrigação tributária. Declara a existência de uma relação jurídica prévia.”¹²²

Aderimos a esta última corrente doutrinária. Pensamos que lançamento é ato declaratório e como tal não cria obrigação tributária. Ele apenas confere liquidez e certeza ao crédito, que já existe desde a ocorrência do fato impositivo.

De fato, o ato declaratório não cria, não altera, nem extingue um direito. Ele apenas torna certo e líquido um direito preexistente, afastando dúvidas e incertezas.

Roberto Lyrio. *Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p.120, dentre outros.

¹²¹ HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e Autolancamento*. São Paulo: Dialética, 1997, p.54; VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p.154; MELLO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p.198; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p.225; FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.57; BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.782; ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p.277.

¹²² Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.57.

É o que, com bastante propriedade, ensina Héctor Villegas:¹²³

A virtude de um ato declaratório consiste em eliminar um estado de incerteza. Isto é o que ocorre no caso do lançamento: sabe-se que existe uma obrigação, porém esta é incerta quanto às suas características e, às vezes, ilíquida. O ato declaratório de lançamento fica particularizado: a) pela preexistência de um direito, que o lançamento se limita a reconhecer, sem gerar efeito algum sobre uma criação, transferência, modificação ou extinção; b) pela existência de um obstáculo ao exercício desse direito, que o ato declaratório do lançamento remove, instaurando a certeza e tornando esse direito preexistente eficaz e exigível.

3.2 A REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

3.2.1 A disciplina no Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional, em quatro dos seus dispositivos, prescreve as situações em que o lançamento tributário poderá ser modificado. Em outras palavras, o referido diploma legal dispõe sobre a possibilidade de ser realizado um novo lançamento em substituição ao anterior ou um lançamento complementar do primeiro, quando se comprove que este fora feito de forma equivocada.

O art. 145 estabelece que o lançamento tributário regularmente notificado poderá ser alterado por iniciativa do sujeito passivo ou da autoridade administrativa, em razão de: I – impugnação do sujeito passivo; II – recurso de ofício e III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149. Embora o dispositivo supra não faça menção à hipótese de revisão do lançamento mediante a interposição de recurso voluntário, é assente

¹²³ VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p.154.

na doutrina ¹²⁴ que este também poderá modificar o ato de imposição tributária.

O procedimento para realizar a alteração do lançamento tributário nessas hipóteses será estabelecido pela legislação da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todavia, essas situações de alterabilidade no âmbito da esfera administrativa não excluem as ações, exceções ou defesa do sujeito passivo que podem ser apresentadas em juízo.

Já no art. 149, o legislador elenca as situações fáticas que autorizam a revisão do lançamento tributário, ou seja, os fatos que, à época da realização do lançamento, não eram conhecidos ou não foram provados pelo agente competente; ou foram propositadamente ocultados pelo sujeito passivo ou por terceiros.

Por fim, o art. 146 e o parágrafo único do art. 149 prescrevem os limites temporais e objetivos ¹²⁵ para o exercício do poder de rever o lançamento tributário. O primeiro refere-se ao prazo em que o lançamento poderá ser revisto. Já o segundo diz respeito aos fundamentos utilizados para proceder à revisão.

Passemos, então, ao exame dessas restrições impostas pelo ordenamento à revisão do lançamento tributário, que são essenciais para o exame dos efeitos da súmula com eficácia vinculante sobre o ato de imposição tributária.

¹²⁴ Cf. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 350; BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.808, dentre outros.

¹²⁵ Cf. XAVIER, Alberto. *Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.248.

3.2.2 Limites temporais

Os limites temporais ao poder de rever o lançamento tributário resultam do parágrafo único do art. 149, do CTN, quando dispõe que “a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”.

A extinção do direito da Fazenda Pública acontece, nos tributos sujeitos a lançamento de ofício, nos termos do art. 173, I, do CTN, e nos sujeitos ao lançamento por homologação, de acordo com o art. 150, § 4º, do mesmo diploma legal.¹²⁶ Noutro dizer, o poder de rever o ato de imposição tributária sujeita-se ao prazo de cinco anos, contados na forma prescrita nos dispositivos supra, sob pena de caducidade. Deveras, ultrapassado o prazo decadencial para a revisão do lançamento tributário, este se torna inalterado.

Não se aplica à revisão do lançamento o disposto no art. 173, II, do CTN. Nesse sentido, é a lição de Souto Maior Borges:¹²⁷

Anulado o lançamento, retorna-se ao estado de coisas anterior. Trata-se da realização de um novo lançamento, em substituição do lançamento anulado. Não é, então, de um processo revisório que cogita o art. 173, II. O pressuposto para a aplicação do quinquênio decadencial do art. 173, II, é específico. Aplica-se tão-somente ao procedimento revisório de que decorra uma decisão anulatória do lançamento por vício formal. Somente é cabível, portanto, a aplicação do dispositivo em hipóteses perfeitamente limitadas de anulação do lançamento. Não qualquer anulação, mas só anulação

¹²⁶ Misabel Derzi considera apenas aplicável o art. 173. Sustenta a autora que “o prazo constante do art. 150 (cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador) somente se aplica à homologação do pagamento, inexistindo dolo, fraude ou simulação. As hipóteses elencadas no art. 149 pressupõem, em regra, ou a inexistência de declaração ou de antecipação do pagamento ou o dolo, a fraude e a má-fé do sujeito passivo, fenômenos que desencadeiam a revisão de ofício e o prazo decadencial, contado na forma do art. 173, I”. (BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.826).

¹²⁷ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.358. Partilham do mesmo entendimento, DERZI, Misabel Abreu Machado. (*In*: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 396); MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. II e III. São Paulo: Atlas, 2005, p.161.

por vício formal.

Ressalta-se, finalmente, que a revisão do lançamento não, apenas, deve ter *início*, como estipula o parágrafo único, do art. 149, do CTN, mas também ser *concluída* dentro do prazo decadencial. Dessa forma, é manifestamente incorreta a redação deste dispositivo, já que a conclusão da revisão do lançamento, do mesmo modo, deve obediência ao prazo decadencial previsto em lei para o exercício do poder de lançar.

3.2.3 Limites objetivos

3.2.3.1 Erro de fato e erro de direito

Rios de tinta têm sido derramados no direito pátrio para definir se somente o *erro de fato* é fundamento para a revisão do lançamento ou se o *erro de direito* também poderá ser invocado.

Entende-se por erro de fato a desconformidade existente entre o conceito da norma e o conceito do fato. Trata-se, pois, de um problema de subsunção. Exemplificando: imagine que a autoridade administrativa ao invés de exigir o IPTU do proprietário do imóvel, entende que o sujeito passivo é o locatário: erro de fato apurado no cotejo do fato jurídico tributário com o aspecto subjetivo da regra-matriz de incidência tributária.

Já o erro de direito consiste na incorreta aplicação de norma jurídica considerada inadequada ou inválida. Reconhecida, por exemplo, uma operação tributada, o agente competente para lançar atribui a alíquota 10%, quando a correta seria 7%.

Em relação ao erro de fato, é cediço que este pode ser invocado como fundamento para a revisão do lançamento tributário. O art. 149, VIII, do CTN ratifica essa assertiva, pois a apreciação de fato não conhecido ou não provado à época do lançamento anterior demonstra a falsa representação, por parte do contribuinte, ou o desconhecimento, pela autoridade administrativa, do objeto do lançamento.

No mesmo sentido, destacando a possibilidade da revisão do lançamento tributário, na hipótese de erro de fato, o Supremo Tribunal Federal tem decidido¹²⁸, como demonstram as ementas abaixo colacionadas:

É LÍCITA A REVISÃO DE LANÇAMENTO RESULTANTE DE ERRO DE FATO”. (MANDADO DE SEGURANÇA N° 87898, TRIBUNAL PLENO, REL MIN. HAHNEMANN GUIMARÃES, j. 06.04.1964)

1)DEVIDA A TAXA DE PREVIDÊNCIA SOCIAL PELA IMPORTAÇÃO DE LUBRIFICANTES (L. 159, DE 30.12.35, ART. 6). 2) ADMISSÍVEL REVISÃO DE LANÇAMENTO FISCAL POR ERRO DE FATO, SOBRETUDO QUANDO O CONTRIBUINTE ASSUME, NA FORMA DA LEI, RESPONSABILIDADE PELAS DIFERENÇAS QUE SE VERIFICAREM D1. 4.014, DE 13.1.42)”. (EMBARGOS NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N° 52172, 1ª T. REL. MIN. VICTOR NUNES, j. 09.09.1963).

Quanto à possibilidade da revisão do lançamento com base no *erro*

¹²⁸ A jurisprudência do CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF também segue a mesma diretriz, admitindo a revisão do lançamento tributário na hipótese de erro de fato. É o que se infere destas decisões: “DCTF - PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES E TRIBUTOS FEDERAIS - ERRO DE FATO - MEIOS DE PROVA - É de se admitir o erro de fato como causa de revisão do lançamento, eis que, se este há de ser feito de acordo com o tipo abstrato da norma, tem de conformar-se à realidade fática. Assim, estando demonstrada a existência de erro de fato no preenchimento da Declaração de Contribuições e Tributos Federais – DCTF, pela transcrição incorreta da semana pertinente à ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda Retido na Fonte, acarretando, por conseqüência, atraso nos recolhimentos, cabível a retificação do lançamento, já que a prova do erro cometido pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, inclusive a presuntiva com base em indícios veementes, sendo, outrossim, livre a convicção do julgador”(Recurso n° 146560, Primeiro Conselho, 4ª Câmara, Rel. Nelson Mallman, Data da sessão 24.02.07); “ITR - LANÇAMENTO - ERRO DE FATO - REVISÃO - Constatado, de forma inequívoca, erro no preenchimento da declaração, o lançamento deve ser revisto, em qualquer etapa do processo, ainda que tenha sido formalizado a partir das informações prestadas pelo próprio contribuinte, em atendimento ao princípio da verdade material dos fatos e aos preceitos do art. 149, IV, do Código Tributário Nacional. Recurso provido”(Recurso n° 107668, Segundo Conselho, 3ª Câmara, Rel. Lina Maria Vieira, Data da sessão 22.02.00).

de direito, a doutrina¹²⁹ defende a sua inadmissibilidade, fundada na impossibilidade da Administração alegar a ignorância da lei, como assinala Rubens Gomes de Sousa:¹³⁰

O direito presume-se conhecido, mormente da autoridade incumbida da sua aplicação e, nessas condições sendo o lançamento uma função precípua e um dever funcional da referida autoridade, a ela cumpre não incorrer em erro ao aplicá-lo, sob pena de não o poder retificar posteriormente.

Partilhamos do entendimento de Paulo Pimenta¹³¹ no sentido de que, independentemente da modalidade do erro, o lançamento tributário deverá sempre ser revisto, em observância ao princípio da legalidade tributária. Consoante assevera José Artur Lima Gonçalves, “na verdade, a ‘revisão’ não implica na alegação de ignorância da lei, mas sim no normal e fiel cumprimento do poder-dever de aplicar a lei com perfeição.”¹³²

¹²⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p.108; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 5.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p.239; XAVIER, Alberto. *Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.255, dentre outros. Em sentido contrário posicionam-se BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.816; GONÇALVES, José Artur Lima. Revisão do Lançamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, n. 32, abr./jun, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p.300; MACHADO, Hugo de Brito. Revisão do Lançamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, n. 07/08, jan./jun, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p.265). A jurisprudência majoritária também tem se posicionado no sentido de não admitir a revisão do lançamento por erro de direito. É o que revelam os seguintes arestos do STF: “LANÇAMENTO FISCAL. O ACÓRDÃO OBJETO DOS EMBARGOS ENTENDEU QUE O ERRO DE DIREITO COMETIDO POR AUTORIDADE FISCAL NÃO AUTORIZA A REVISÃO DE LANÇAMENTO, APÓS O PAGAMENTO DO IMPOSTO. NÃO CONHECIMENTO DOS EMBARGOS POR NÃO SE ACHAR CONFIGURADA DIVERGENCIA COM O ACÓRDÃO TRAZIDO A CONFRONTO” (RE embargos 74385/MG, Tribunal Pleno, Min. Rel Djaci Falcão, j. 18.04.1974); “LANÇAMENTO FISCAL. ERRO DE DIREITO NÃO AUTORIZA A REVISÃO. INTERPRETAÇÃO ACERTADA, SENÃO RAZOÁVEL, DA LEI, A DETERMINAR A APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 400. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO” (RE 74385/MG, 2ª T, Min. Rel Barros Monteiro, j. 20.03.1973).

¹³⁰ SOUSA, *apud* XAVIER, Alberto. *Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.250. Na mesma direção, destacando a impossibilidade da Administração alegar ignorância da lei, Gilberto de Ulhoa Canto assinala: “É governo, é poder, faz aplicação da lei, não pode ignorá-la ou pretender, a posteriori, ter feito dela errôneo uso” (CANTO *apud* XAVIER, Alberto. *Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 251).

¹³¹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p.151.

¹³² GONÇALVES, José Artur Lima. *Revisão do lançamento tributário*. *Revista de Direito Tributário*, n. 32, abril-jun, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p.300.

3.2.3.2 Mudança de critério jurídico

Outro limite objetivo imposto à revisão do lançamento é a mudança de critério jurídico, prevista no art. 146, do Código Tributário Nacional. Reza este dispositivo que as modificações introduzidas de ofício ou em decorrência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pelo agente competente para o exercício do lançamento tributário não poderão atingir os fatos jurídicos anteriores à sua introdução.

Entretanto, a doutrina tem divergido sobre o significado da expressão “critério jurídico”.

Para Hugo de Brito Machado,¹³³ a mudança de critério jurídico não se confunde com o erro de direito, pois, enquanto aquela consiste na substituição por parte da Administração de uma interpretação por outra, o erro de direito configura a aplicação incorreta de norma jurídica.

Alberto Xavier¹³⁴ também faz distinção entre essas expressões. Sustenta que o erro de direito é um erro em concreto, enquanto a modificação é um erro abstrato. Tanto o erro mencionado, quanto a modificação, consistiria em limites distintos, porém cumulativos à revisão do lançamento tributário.

Sustentamos que o erro de direito não se confunde com a modificação de critérios jurídicos. Conforme registrado alhures, o erro de direito consiste na incorreta aplicação de norma jurídica considerada inadequada ou inválida. Já a modificação de critério jurídico tem um alcance maior, atingindo

¹³³ MACHADO, Hugo de Brito. Revisão do Lançamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, n. 07/08, jan./jun, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p.267-268.

¹³⁴ XAVIER, Alberto. *Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.259.

situações diversas, tais como: (i) modificação no critério que a administração utiliza na prática do lançamento, decorrente de mudança de interpretação, veiculada por norma introduzida pela Fazenda, ou pelo Judiciário; (ii) a utilização do arbitramento previsto no art. 148, do CTN; (iii) pronunciamento do Fisco emitido em consulta fiscal; e (iv) modificação decorrente de declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade.¹³⁵

Essa distinção entre erro de direito, erro de fato e modificação de critério jurídico também foi feita pelo Supremo Tribunal Federal, como ilustram os arestos abaixo:

NÃO HOUVE ERRO DE FATO NA APLICAÇÃO DA LEI, NEM NO CÁLCULO DOS TRIBUTOS COBRADOS. O CONTRIBUINTE NÃO ESTÁ SUJEITO A NOVAS EXIGÊNCIAS, APENAS POR TER ALTERADA A ORIENTAÇÃO SEGUIDA. AUSÊNCIA DE QUALQUER MALFERIMENTO A LEI. AGRAVO DESPROVIDO (AI nº 30125, 2ª T. Rel. Min. Lafayette de Andrada, j. 07.07.1964).

JUSTIFICA-SE A REVISÃO DO LANCAMENTO DE TRIBUTOS, E A CONSEQUENTE COBRANÇA SUPLEMENTAR, QUANDO SE PATENTEIA PALPÁVEL ERRO DE FATO. NA ESPÉCIE, NÃO HÁ COGITAR DE REVISÃO LANCAMENTO FUNDADA NA ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. RECURSO ORDINÁRIO IMPROVIDO (RMS nº 18443/SP, 1ª T. Rel. Min; Djaci Falcão, j. 30.04.1968).

Da mesma forma, o antigo Tribunal Federal de Recursos – TFR examinou essa matéria, tendo cristalizado esta diretriz na Súmula nº 227, cujo teor é o seguinte: “a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento.”

¹³⁵ Sobre o exame dessas situações, vide PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p.154. De acordo com o referido autor, em todas essas situações “estão presentes todos os requisitos necessários à aplicação do art. 146: 1) manutenção da situação fática; 2) modificação da qualificação jurídica pela Administração; 3) fonte da alteração – decisão administrativa, ou jurisdicional.” (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Op.cit.*, 2002, p. 154.).

Tal entendimento tem sido reiteradamente aplicado pelo Superior Tribunal de Justiça.¹³⁶

3.3 OS REFLEXOS DA SÚMULA COM EFEITO VINCULANTE NO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Neste momento, buscaremos examinar os reflexos da súmula com eficácia vinculante no lançamento tributário. Em razão da edição da súmula epigrafada que, por exemplo, reconhece a inconstitucionalidade total ou parcial da norma que serviu de substrato para o ato de imposição tributária, a Fazenda deve anular os lançamentos realizados? Novo lançamento pode ser praticado? Há limites para o exercício dessa atividade?

A resposta a essas indagações encontraremos partindo da premissa de que a súmula com efeito vinculante foi editada após a prática do lançamento tributário. Se a referida súmula anteceder esse ato, o Fisco ficará impedido de praticá-lo,¹³⁷ já que não se pode aplicar norma expulsa do ordenamento jurídico,

¹³⁶“TRIBUTÁRIO. IPI. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TRF. PRECEDENTES. - Aceitando o Fisco a classificação feita pelo importador no momento do desembaraço alfandegário ao produto importado, a alteração posterior constitui-se em mudança de critério jurídico vedado pelo CTN.

- Ratio essendi da Súmula 227/TRF no sentido de que 'a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento.' - Incabível o lançamento suplementar motivado por erro de direito.

- Recurso improvido”. (REsp 412.904/SC, Rel. Min. Luiz Fux, j. 07.5.2002, DJ 27.5.2002.); “TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE AUTO FISCAL. QUESTÃO DE DIREITO. 'A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento”. (Súmula 227-TFR)' (REsp. 65.858/CESAR). (REsp 264.516/PR, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j.20.2.2001, DJ 9.4.2001.);

“TRIBUTÁRIO - IPI - MANDADO DE SEGURANÇA - IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA - DESEMBARAÇO ADUANEIRO - CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA - AUTUAÇÃO POSTERIOR - REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO - SÚMULA 227/TRF - PRECEDENTES DO STJ. O art. 149, do CTN, somente autoriza a revisão do lançamento, dentre outras hipóteses, quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória, ou seja, quando há erro de direito. Se a autoridade fiscal teve acesso à mercadoria importada, examinando sua qualidade, quantidade, marca, modelo e outros atributos, ratificando os termos da declaração de importação preenchida pelo contribuinte, não lhe cabe ulterior impugnação ou revisão do lançamento por alegação de qualquer equívoco. Precedentes do STJ. Agravo regimental improvido”. (AgRg no REsp 478389/PR, Rel. Min. Humberto Martins, j. 25.09.2007, DJ 05.10.2007.)

¹³⁷ Na esfera administrativa federal, o Decreto nº 2.194/97 autoriza o Secretário da Receita Federal a determinar que não sejam constituídos créditos tributários baseados em norma declarada inconstitucional pelo STF.

bem como desobedecer a uma súmula com efeito vinculante, sob pena de incorrer nas sanções previstas em lei.¹³⁸

3.4 REFLEXOS DO RECONHECIMENTO DA INCONSTITUCIONALIDADE TOTAL DA NORMA GERAL E ABSTRATA QUE SERVIU DE FUNDAMENTO PARA O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Afirmamos no item 1.1 que o lançamento tributário é ato de aplicação da norma geral e abstrata. Suponhamos, então, que o Fisco realiza o lançamento tributário com base na norma geral e abstrata e, posteriormente, o Supremo Tribunal Federal edita uma súmula com efeito vinculante reconhecendo a inconstitucionalidade total dessa norma que serviu de substrato para o ato de imposição tributária.

Exemplificando: o Município “X” institui o IPTU, e o Pretório Excelso edita uma súmula com eficácia vinculante reconhecendo a inconstitucionalidade total de sua regra-matriz de incidência tributária, sob o fundamento de que o referido imposto foi criado por decreto, em desobediência ao princípio da legalidade tributária.

Nessa hipótese, entendemos que, se a referida súmula for editada em caráter prospectivo,¹³⁹ os lançamentos anteriormente realizados serão considerados válidos. Consequentemente, o contribuinte terá que suportar com os seus efeitos, realizando o pagamento do crédito tributário.

Contudo, não poderá o Fisco realizar novos lançamentos com

¹³⁸ Examinamos, no capítulo II, os efeitos da desobediência pelos órgãos do Poder Judiciário e a administração pública direta e indireta à súmula com eficácia vinculante.

¹³⁹ Conforme analisamos no capítulo II, a lei que disciplina o procedimento de elaboração, revisão e cancelamento da súmula com eficácia vinculante permite que o Supremo Tribunal Federal module seus efeitos temporais, podendo atribuir-lhe eficácia prospectiva ou retroativa.

fundamento na norma reconhecida como inconstitucional, em observância ao efeito vinculante da súmula epigrafada.

Por outro lado, se a súmula for editada com eficácia retroativa, o reconhecimento da inconstitucionalidade da norma geral e abstrata que serviu de substrato para o ato de imposição tributária importa na sua invalidade.¹⁴⁰ Assim, os efeitos produzidos pelos lançamentos anteriores serão apagados do mundo jurídico. Isto significa dizer que o pagamento do tributo realizado com base no lançamento inválido poderá ser objeto de restituição pelo sujeito passivo.¹⁴¹

Além disso, a autoridade administrativa deverá rever os lançamentos realizados, não obstante se trate de um erro de direito,¹⁴² desde que: (i) com fundamento em norma válida; e (ii) não tenha expirado o prazo quinquenal para a constituição do crédito tributário.

3.5 REFLEXOS DO RECONHECIMENTO DA INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL DA NORMA GERAL E ABSTRATA QUE SERVIU DE FUNDAMENTO PARA O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Nesta hipótese, o Pretório Excelso edita uma súmula com eficácia vinculante reconhecendo a inconstitucionalidade parcial da regra-matriz de incidência tributária. Exemplo: o STF certifica como inconstitucional a inclusão de determinada parcela na base de cálculo do tributo.

¹⁴⁰ Este é também o entendimento de Roque Carrazza: “Obviamente, anulada a lei, todos os atos normativos inferiores, praticados com apoio nela, seguem a mesma sorte: devem também ser, de logo, havidos por nulos, sendo desnecessário obter uma declaração judicial nesse sentido. Assim, a título ilustrativo, anulada a lei (antecedente) que ‘criava’ o tributo, igualmente nulo é o lançamento (conseqüente) que aplicava ao caso concreto. Havendo um nexo de causa e efeito entre o ato anulado e o ato que dele derivou, este último deve ser reputado nulo, *ipso iure*.” (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.281).

¹⁴¹ Examinaremos, no capítulo V, os efeitos da súmula com eficácia vinculante na repetição do indébito tributário.

¹⁴² Entretanto, se o exemplo dado configurasse uma hipótese de modificação de critério jurídico, essa revisão não seria possível, conforme demonstramos no item anterior.

Pensamos que os reflexos da súmula epigrafada no lançamento tributário, mais uma vez, irão depender de sua eficácia temporal atribuída pela Corte Suprema.

Assim, se a súmula for editada com eficácia prospectiva, os lançamentos anteriormente realizados com fundamento na base de cálculo original (com inclusão de determinada parcela) prevista na regra-matriz de incidência tributária deverão subsistir. Em outras palavras, os efeitos do ato de imposição tributária serão reputados como válidos e eficazes, não podendo ser questionados pelo contribuinte.

Não poderá, porém, o Fisco, a partir da edição da súmula, realizar novos lançamentos com a inclusão dessas parcelas já reconhecidas como inconstitucionais, em observância ao efeito vinculante da súmula.

De outro modo, se a súmula com efeito vinculante for editada com eficácia retroativa, a autoridade administrativa poderá revisar o lançamento tributário anteriormente realizado desde que atendidos os limites temporais e objetivos para a sua revisão. Assim, o novo lançamento somente poderá ser feito se já não estiver extinto o direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário e se não resultar em mudança de critério jurídico, conforme determinam, respectivamente, os arts. 149, parágrafo único e 146, do Código Tributário Nacional.

Ora, como no exemplo dado, a situação configura mudança no critério jurídico em consequência de decisão judicial, os lançamentos anteriores à edição da súmula com eficácia vinculante também não poderão ser revistos, devendo permanecer, por conseguinte, os seus efeitos, sob pena de violação ao

art. 146, do CTN.

Entretanto, na hipótese de o reconhecimento da inconstitucionalidade pela súmula com efeito vinculante relacionar-se com o erro de direito do ato praticado, entendemos que a revisão dos lançamentos anteriores é cabível, desde que obedecido o lapso temporal quinquenal para a constituição do crédito tributário.

Ressalta-se, ainda, que nesta hipótese é possível que a edição da súmula com eficácia vinculante resulte tão somente na invalidação do lançamento, sem que um novo ato seja realizado, por ausência de elementos para a sua produção. É o que ocorre, por exemplo, quando o STF edita uma súmula reconhecendo que um determinado serviço não é de competência dos Municípios. Neste caso, não tem como o Fisco municipal realizar um novo lançamento tributário, em razão da ausência de competência.

3.6 INVALIDIDADE DA NORMA GERAL E ABSTRATA RECONHECIDA ANTES DA HOMOLOGAÇÃO DA AUTOIMPOSIÇÃO

Asseveramos linhas atrás que a autoimposição também é ato de aplicação da norma geral e abstrata realizado pelo particular. Assim, imaginemos que o particular pratica o ato, mas, no momento de sua homologação, a norma geral e abstrata que lhe serviu de fundamento teve sua inconstitucionalidade reconhecida pela edição de uma súmula com eficácia vinculante. Neste caso, qual a conduta a ser adotada pelo Fisco?

A nosso ver, se a referida súmula for editada com eficácia prospectiva, a autoridade administrativa deverá homologar a norma individual e

concreta produzida pelo particular, bem como o pagamento antecipado,¹⁴³ uma vez que a sua conduta é reputada válida pela referida súmula. O art. 144, do Código Tributário Nacional, reforça esse entendimento ao dispor que o lançamento rege-se pela lei vigente à época da ocorrência do fato jurídico tributário, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Todavia, se a súmula com efeito vinculante apresentar eficácia retroativa, pensamos que o Fisco não poderá homologar o ato de aplicação e o pagamento antecipado realizado pelo sujeito passivo, porque são considerados inválidos e ineficazes.

Sustentamos, porém, que o contribuinte poderá reaver os valores recolhidos e reconhecidos pela súmula com efeito vinculante como inválidos e ineficazes desde que atendidos os requisitos para a sua repetição.

Finalmente, defendemos que o contribuinte não poderá revisar o seu ato com base na norma reconhecida como inconstitucional pela referida súmula, uma vez que não se pode aplicar norma não mais existente no mundo jurídico, bem como contrariar a súmula com eficácia vinculante.

3.7 INVALIDIDADE DA NORMA GERAL E ABSTRATA RECONHECIDA APÓS A HOMOLOGAÇÃO DA AUTOIMPOSIÇÃO

Nesta situação, havendo o reconhecimento da inconstitucionalidade da norma geral e abstrata pela súmula com eficácia vinculante após a homologação do ato de aplicação do particular e do seu pagamento antecipado, entendemos que, se a referida súmula for editada em caráter prospectivo, a

¹⁴³ Defendemos que o objeto do lançamento por homologação é a norma individual e concreta produzida pelo particular e o pagamento antecipado, conforme determina o art. 156, VII, do Código Tributário Nacional.

extinção do crédito tributário subsiste, nos termos do art. 156, VII, do Código Tributário Nacional.

Da mesma forma, se a súmula epigrafada apresentar eficácia retroativa. Isto porque o contribuinte: (i) sempre esteve de boa-fé ao realizar a autoimposição e o seu pagamento antecipado; e (ii) em nenhum momento concorreu para o vício da norma geral e abstrata que serviu de suporte para o seu ato de aplicação e cuja inconstitucionalidade foi reconhecida pela súmula com eficácia vinculante.

Portanto, a relação jurídica firmada com fulcro na norma vigente à época da homologação deve subsistir, não podendo o particular suportar os danos decorrentes da edição da referida súmula.

Esse entendimento também encontra suporte no princípio da segurança jurídica, possibilitando o contribuinte planejar sua situação econômica com base nos pagamentos realizados.

De fato, a desconsideração do pagamento antecipado, em função do reconhecimento da inconstitucionalidade da norma que lhe dava suporte, pela edição de uma súmula com eficácia vinculante, configura um caso de grande insegurança jurídica.

Ante o exposto, podemos afirmar que, neste caso, os efeitos da norma geral e abstrata que serviu de substrato para o ato de aplicação do particular devem permanecer independentemente da eficácia conferida à súmula com efeito vinculante.

3.8 A SÚMULA VINCULANTE Nº 08 E O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Em 11 de junho de 2008, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/91,¹⁴⁴ que tratam de decadência e prescrição dos créditos tributários decorrentes das contribuições previdenciárias. Como consequência, editou a Súmula Vinculante nº 08, com o seguinte conteúdo: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Sendo assim, indaga-se: poderá o Fisco realizar novos lançamentos com base nesses dispositivos legais? Como fica a situação dos lançamentos tributários efetuados antes da edição da referida súmula, mas ainda não impugnados administrativa ou judicialmente? E aqueles objetos dessas discussões, porém, ainda pendentes de julgamento nas respectivas esferas?

Inicialmente, convém ressaltar que, a nosso ver, a Súmula Vinculante nº 08, em relação ao lançamento tributário, apresenta duplo caráter, vale dizer, foi editada pela Suprema Corte com eficácia prospectiva e retroativa. Deveras, o Pretório Excelso nesse caso resolveu por conceder eficácia *ex tunc* em relação ao Fisco, consoante se depreende do trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes proferido no Recurso Extraordinário nº 559.882-9, *in verbis*:

Nesse sentido, o Fisco resta impedido de exigir fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN as contribuições da Seguridade Social.

[...]

Em outras palavras, créditos pendentes de pagamento não podem ser cobrados, em nenhuma hipótese, após o lapso temporal quinquenal. (grifos nossos).¹⁴⁵

¹⁴⁴ Cf. RE nº 559.882-9.

¹⁴⁵ Pensamos que, nesse julgamento, o STF restringiu a aplicação da eficácia retroativa da Súmula Vinculante nº 08 tão somente no que diz respeito à possibilidade de repetição dos valores pagos fora dos prazos quinquenais

Isto significa que o Fisco não poderá realizar novos lançamentos com base nesses dispositivos legais, ou seja, fora dos prazos quinquenais previstos no CTN. De fato, a súmula com efeito vinculante impede a aplicação da norma declarada inconstitucional e, por conseguinte, a constituição do crédito tributário.

Do mesmo modo, aqueles atos praticados anteriormente à edição da referida súmula, sob o mesmo fundamento, serão reconhecidos como inválidos. Como consequência disso, entendemos que, na hipótese de ausência de impugnação administrativa, o Fisco deverá rever de ofício o lançamento,¹⁴⁶ para

previstos no CTN, como demonstra o trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes, *in verbis*:

“Na espécie, a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da lei nº 8.212/1991 pode acarretar grande insegurança jurídica quanto aos valores pagos fora dos prazos quinquenais previstos no CTN e que não foram contestados administrativa ou judicialmente.

Diante desses pressupostos, pondero a esta Corte a conveniência de modular os efeitos da mencionada declaração de inconstitucionalidade, de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão deste julgamento.

[...]

Ante o exposto, voto pelo desprovidimento do recurso extraordinário, declarando a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 5º, do DL nº 1.569/1977 e dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, com modulação para atribuir eficácia ex nunc apenas em relação aos recolhimentos efetuados antes de 11.06.2008 e não impugnados até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela administrativa.” (grifos nossos). Da mesma forma, dispõem a ementa e a parte dispositiva do acórdão desse julgamento: “[...] V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. ACÓRDÃO. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade, conhecer do recurso extraordinário e a ele negar provimento, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977. E na sessão plenária prosseguindo o julgamento, no dia 12.06.2008, o Tribunal, por maioria, deliberou aplicar efeitos ex nunc à decisão, esclarecendo que a modulação aplica-se tão somente em relação a eventuais repetições de indébitos ajuizadas após a decisão assentada na sessão do dia 11.06.2008, não abrangendo, portanto, os questionamentos e os processos já em curso, nos termos do voto do relator.” (grifos nossos).

¹⁴⁶ Convém ressaltar que, a nosso ver, a enumeração prevista no art. 149, do CTN é meramente exemplificativa. Na mesma direção, opinam Misabel Derzi (*In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). Comentários ao Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.810*), Souto Maior Borges (*Lançamento Tributário. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 344*); Paulo Pimenta (*Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2002, p.150*). Em sentido contrário, manifestam-se Alberto Xavier (*Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.255*) e Aliomar Baleeiro (*Direito Tributário Brasileiro. 11.ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 822*), dentre outros. Assim, defendemos que, não obstante essa situação não se enquadre dentre aquelas hipóteses elencadas no art. 149 do CTN, a autoridade administrativa poderá rever de ofício o lançamento tributário com base na possibilidade de corrigir seus próprios erros. Nesse sentido, é a lição de Cléber Giardino: “É pois, completamente infundada a afirmação de que, após a lavratura de um auto de infração, não mais pode o agente fiscal responsável pelo ato “corrigir” ou “retificar” o ato praticado (contendo a injurídica exigência formulada). “A faculdade de anular os

efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário.

No primeiro caso, a modificação do crédito tributário consiste na sua extinção, conforme preceitua o art. 156, V, do Código Tributário Nacional, o que impossibilita a autoridade administrativa de praticar outro ato de imposição tributária. Já na outra situação, o Fisco deverá realizar um novo lançamento¹⁴⁷ desde que ainda não tenha sido extinto o seu direito em constituir o crédito tributário.

Exemplificamos. Em 31 de outubro de 2007, o Fisco constitui crédito tributário de contribuição para a seguridade social, referente ao período 01/1997 a 07/1997, com fundamento no art. 45, da Lei nº 8.212/91. Caso o contribuinte não tenha ainda contestado o lançamento, o Fisco deverá rever este de ofício para alterar totalmente o crédito tributário. Por conseguinte, não poderá realizar um novo ato, em razão da ocorrência da decadência. Por outro lado, se o Fisco, nessa mesma data, constitui, sob o mesmo fundamento, crédito tributário referente ao período de 01/1997 a 06/2007, ainda não contestado, a autoridade administrativa deverá rever o ato praticado e realizar um novo lançamento referente ao período ainda não atingido pela decadência (01/2002 a 06/2007).

Quanto ao lançamento tributário contestado administrativamente, porém pendente de julgamento nos órgãos julgadores singulares ou coletivos, entendemos que o efeito da súmula epigrafada será o mesmo para as situações

atos ilegais é ampla[...], podendo ser exercida de ofício pelo mesmo agente que os praticou”, consoante ensina Hely Lopes Meirelles (*Direito Administrativo Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p.191) .

¹⁴⁷ Trata-se de novo ato porque o seu conteúdo é distinto da substância do primeiro ato. Em nosso sentir, por exemplo, uma dívida tributária de R\$ 1.000,00 não equivale a uma de R\$ 500,00. São atos de conteúdos distintos. Portanto, não se pode falar em lançamento complementar, como tem feito alguns entes tributantes, e sim de novo lançamento, repita-se.

Tal entendimento, entretanto, não é pacífico na doutrina. Cléber Giardino, ao analisar o problema do auto de infração retificativo, afirma que “é sempre do mesmo ato que se cuida. O ato administrativo continua, persiste, embora alterado. É o próprio ato inicial, retificado, emendado. A emenda não gera novo ato: modifica o existente; altera-o (como o quer o art. 145 do CTN), mantendo a unidade substancial da manifestação de vontade em que ele se traduz.” (GIARDINO, Cléber. *Auto de Infração*. Revisão “de Ofício” Promovida pelo Próprio Agente Fiscal. *Revista de Direito Tributário*, n. 39, jan./mar., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p.161).

ocorridas antes ou depois de sua edição, qual seja: caberá aos referidos órgãos, em observância à súmula com efeito vinculante,¹⁴⁸ subtraírem a aplicação do dispositivo legal reconhecido como inconstitucional.

Logo, se o lançamento tributário dispuser somente sobre os fatos ocorridos fora do prazo quinquenal previsto no CTN, pensamos que os órgãos julgadores deverão julgar nulo o ato de imposição tributária e, por conseguinte, extinto o crédito tributário, nos termos do art. 156, V, da Lei nº 5.172/66.

Por outro lado, se o ato de imposição tributária também alcançar fatos existentes dentro do prazo disciplinado no mencionado diploma legal, entendemos que a autoridade julgadora deverá invalidar o crédito atingido pela decadência e examinar o mérito do saldo remanescente constituído dentro do quinquênio legal.

E uma vez encerrado o julgamento objeto da Súmula Vinculante nº 08 na esfera administrativa desfavorável ao contribuinte, poderá a Fazenda Pública inscrever em dívida ativa o referido crédito tributário?

Neste caso, entendemos que o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, em observância ao efeito vinculante da Súmula nº 08, deverá determinar que não seja efetivada a inscrição em dívida ativa dos créditos tributários alcançados pelo conteúdo da súmula epigrafada.

Da mesma forma, o representante da Fazenda Nacional deverá estabelecer a revisão dos valores já inscritos em desconformidade com o teor da

¹⁴⁸ Convém salientar que do ato da autoridade administrativa que contrariar a súmula aplicável, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo, nos termos do art. 103-A, § 3º, da Constituição Federal. Sobre a inobservância da súmula com efeito vinculante, vide o item 6.5 do capítulo II deste trabalho.

súmula com efeito vinculante para a retificação ou cancelamento da respectiva inscrição. A retificação, na hipótese de o crédito tributário constituído pela autoridade administrativa não ser atingido totalmente pela decadência. Já o cancelamento, na situação em que o crédito tributário for totalmente constituído fora do quinquênio previsto no Código Tributário Nacional.

3.8.1 A Súmula Vinculante nº 08 e o lançamento tributário, objeto de discussão judicial

Tratamos no item anterior a respeito da repercussão da Súmula Vinculante nº 08 sobre o lançamento tributário realizado antes de sua edição, contestado administrativamente, mas pendente de julgamento.

Agora, examinaremos as consequências da referida súmula sobre o lançamento tributário que já se encontrava em discussão judicial, por iniciativa do Fisco, mediante o ajuizamento de execução fiscal, ou do contribuinte, por meio da propositura de uma ação ordinária (declaratória de inexistência de relação jurídica ou anulatória de débito fiscal); da impetração de um mandado de segurança; da apresentação de uma exceção de pré-executividade; ou da oposição dos embargos à execução,¹⁴⁹ quando da sua edição.

Na execução fiscal movida pela Fazenda Nacional, cujo título executivo consiste em um lançamento tributário em desconformidade total com o conteúdo da súmula com efeito vinculante, sustentamos que é necessária a manifestação judicial para o deslinde da questão.

Isto porque, proposta a execução fiscal, o magistrado poderá se

¹⁴⁹ Convém ressaltar que a ação de repetição de indébito, embora também seja de iniciativa do contribuinte, não reflete no lançamento tributário.

deparar com as seguintes situações: a) conhecimento do conteúdo da súmula com efeito vinculante antes da citação do devedor; b) notícia do teor da súmula com efeito vinculante posteriormente à citação do contribuinte, mas antes de sua manifestação; e c) informação do conteúdo da súmula com efeito vinculante após a manifestação do sujeito passivo.

Na primeira hipótese, deverá o juiz indeferir a inicial com fundamento na própria súmula, que não somente obsta, mas também torna desnecessária a execução fiscal, por falta de interesse de agir (art. 295, III, do CPC).

De outro modo, se o magistrado reconhecer o conteúdo da Súmula Vinculante nº 08 posteriormente à citação do sujeito passivo, mas antes de sua manifestação, deverá aquele, em juízo de admissibilidade, reconsiderar o despacho que ordenou a citação e determinar o arquivamento dos autos.¹⁵⁰

Finalmente, se o juiz tiver informação do teor da súmula após a manifestação do contribuinte, ele deverá extinguir o processo com resolução do mérito, em razão da pronúncia da decadência, nos termos do art. 269, IV, do Código de Processo Civil.

Em síntese, eis as medidas que devem ser tomadas pelo Judiciário, em razão da equivocidade ou má-fé da Fazenda Pública, diante da absoluta desconformidade do ato de imposição tributária, que instrui a execução fiscal, com o conteúdo da súmula com efeito vinculante.

Todavia, se o título executivo apresentar uma desconformidade

¹⁵⁰ Nada impede que a Fazenda Pública seja condenada à litigância de má-fé (art. 17, do Código de Processo Civil).

parcial com o conteúdo da referida súmula, isto é, alcançar fatos existentes dentro do prazo disciplinado no Código Tributário Nacional, entendemos que o juiz, nessa mesma fase processual, deverá de ofício¹⁵¹ extinguir a parte do crédito atingido pela decadência e determinar a citação do devedor para opor embargos da parcela constituída dentro do quinquênio legal.

E, se a execução já tiver decisão judicial, fundada ou não¹⁵² no teor da súmula com efeito vinculante, que se encontra aguardando a interposição de recurso ou seu julgamento, sustentamos que a Fazenda Nacional não deverá recorrer¹⁵³ ou requerer a desistência dos recursos já interpostos.

Quanto às ações de iniciativa do contribuinte, entendemos que também é preciso manifestação judicial a respeito de tal problema.

Proposta a ação pelo contribuinte, visando a desconstituir o lançamento tributário fundado em norma reconhecida como inconstitucional pela Súmula Vinculante nº 08, o juiz poderá encontrar as seguintes situações: a) total discordância do lançamento tributário com o conteúdo da referida súmula; e b) divergência parcial do ato de imposição tributária com o teor da súmula epigrafada.

No caso da divergência total do lançamento tributário com o conteúdo da súmula com efeito vinculante, o juiz deverá reconhecer a

¹⁵¹ A decadência é matéria de ordem pública e deve ser examinada *ex officio* pelo juiz, independentemente de provocação da parte ou interessado, conforme dispõe o art. 210, do Código Civil. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal também já se manifestou: “A decadência é matéria de ordem pública e pode ser declarada em qualquer fase processual, e mesmo no recurso extraordinário ou especial, e ainda que não prequestionada. O juiz tem o dever de pronunciá-la *ex officio*.” (*Revista dos Tribunais* 430/290, Pleno, 18 nov. 1970.).

¹⁵² Tendo em vista a eficácia retroativa da súmula em relação ao lançamento tributário, título do executivo fiscal.

¹⁵³ Isto porque a interposição do recurso em confronto com a súmula de efeito vinculante impede o seu seguimento pelo relator do processo, nos termos do art. 557, *caput*, do Código de Processo Civil: “O relator negará seguimento a recurso manifestamente inadmissível, improcedente, prejudicado ou em confronto com súmula ou com jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal, ou de Tribunal Superior”.

decadência e extinguir o processo com julgamento do mérito, nos termos do art. 269, IV, do CPC, o que implica na desconstituição do ato realizado pelo Fisco.

Se a ação, quando da edição da referida súmula, já se encontrava aguardando julgamento de recurso, pensamos que a conduta a ser adotada pelo Tribunal será a mesma da primeira instância. Conseqüentemente, não deverá mais a Fazenda Pública interpor recurso dessa decisão sob pena de ter o seu seguimento negado, nos termos do art. 557, *caput*, do CPC.

Havendo divergência parcial do ato de imposição tributária com a súmula epigrafada, o magistrado deverá extinguir a parte do crédito tributário alcançada pela decadência, e examinar o mérito da parcela constituída dentro do quinquênio legal previsto no Código Tributário Nacional.

Estas são, pois, as medidas que devem ser tomadas pelo judiciário diante das ações movidas pelo contribuinte, com escopo de desconstituir o ato de imposição tributária praticado pelo Fisco fora do quinquênio legal previsto no CTN.

3.8.2 A Súmula Vinculante nº 08 e o lançamento tributário, objeto de coisa julgada

É cediço que, antes da edição da Súmula Vinculante nº 08, algumas ações movidas pelo contribuinte, visando anular o lançamento que constituiu o crédito tributário das contribuições previdenciárias fora do prazo previsto no CTN, foram julgadas improcedentes em última instância com o seu respectivo trânsito em julgado.

Em razão disso, indaga-se: a expedição da Súmula Vinculante nº 08

certificando a inconstitucionalidade do art. 45, da Lei nº 8.212/91, poderá possibilitar a utilização da ação rescisória¹⁵⁴ para desconstituir coisa julgada formada em processo no qual houver sido reconhecida a validade do ato de imposição tributária praticado com base nesse dispositivo legal?

Em primeiro lugar, cabe observar que a eficácia *erga omnes* e o efeito vinculante da súmula em epígrafe não importam em desconstituição da coisa julgada. Em nosso ordenamento, o único remédio idôneo a esse fim é a ação rescisória, que representa uma opção legislativa para resolver o conflito entre o princípio da segurança jurídica e o da legalidade.

Para possibilitar que a segurança jurídica seja afastada nos casos em que a sentença houver sido proferida em desconformidade com o ordenamento jurídico, possibilita-se a utilização de uma ação autônoma de impugnação, para eliminar do mundo jurídico a sentença transitada em julgado.

As hipóteses de cabimento dessa ação estão descritas, de modo taxativo, no art. 485, do CPC, dentre as quais se inclui a situação em que sentença de mérito “violou literal disposição de lei” (CPC, art. 485, V). José Carlos Barbosa Moreira¹⁵⁵ explica o sentido do vocábulo “lei” empregado pelo CPC:

No dispositivo sob exame, há de entender-se em sentido amplo. Compreende, à evidência, a Constituição, a lei complementar, ordinária ou delegada, a medida provisória, o decreto legislativo, a resolução (Carta da República, art. 59), o decreto emanado do Executivo, o ato normativo baixado por órgão do Poder Judiciário (v.g., regimento interno: Constituição Federal, art. 96, nº I, letra a).

¹⁵⁴ Cabe ressaltar que, se Súmula Vinculante nº 08 fosse editada pelo Pretório Excelso antes da prolação da sentença, como apresenta eficácia vinculante para todos os órgãos do Poder Judiciário, a decisão judicial poderia ser objeto de reclamação constitucional, não sendo a ação rescisória, pois, o instrumento idôneo para desconstituí-la (CF, art. 103-A, §3º).

¹⁵⁵ MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. v. V. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.129.

Inexiste qualquer diferença, a este respeito, entre normas jurídicas editadas pela União, por Estado-membro ou por Município. Também a violação de norma jurídica estrangeira torna rescindível a sentença, na hipótese de ter-se de aplicar à espécie o direito de outro país.

Conforme se deflui da lição ministrada pelo referido autor, a sentença que reconhecer a validade do crédito tributário constituído fora do prazo previsto no CTN, antes da edição da súmula com efeito vinculante, enquadra-se no mencionado dispositivo. É que, ao atestar a validade do lançamento tributário: a) burla a Constituição Federal, pois admite a validade de norma posteriormente declarada inválida em controle difuso, seguida da edição da súmula com efeito vinculante; e b) viola a Lei Complementar nº 5.172/66, já que permite a realização do ato de imposição tributária após o quinquênio legal. Tal decisão judicial, portanto, agride a Lei Maior e a referida lei complementar, ao não admitir a invalidade de ato que as contrariam.

Destarte, a ação rescisória poderá ser manejada pelo contribuinte, com fulcro no art. 485, V, do CPC, para desconstituir decisão denegatória do direito do contribuinte à inexigibilidade do crédito previdenciário constituído nos termos do art. 45, da Lei nº 8.212/91, diante da edição de súmula com efeito vinculante reconhecendo a invalidade do lançamento tributário realizado fora do prazo quinquenal previsto no CTN.

E nem se diga, por outro lado, que o entendimento jurisprudencial consolidado na Súmula nº 343,¹⁵⁶ do Supremo Tribunal Federal, representa um obstáculo intransponível ao cabimento da ação rescisória nessa situação. Isso porque o caso trazido à colação não se enquadra nessa linha de posicionamento, pois a decisão rescindenda não versa sobre interpretação de texto legal, e sim

¹⁵⁶ A Súmula 343, do STF, dispõe o seguinte: “Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais”.

sobre a exegese da Constituição. Admitir a manutenção no ordenamento de norma individual e concreta que certifica a validade do que é inválido, em face da Constituição Federal e da lei complementar, importa em burla à supremacia constitucional.

O posicionamento amplamente majoritário no STF corrobora o entendimento ora adotado. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 89.108, a Corte decidiu pela admissibilidade da rescisória e pela inaplicabilidade da Súmula nº 343 em se tratando de decisão de inconstitucionalidade.¹⁵⁷

Naquela ocasião, o Ministro Moreira Alves¹⁵⁸ enfatizou em seu voto que:

não há que invocar-se, no caso, o disposto na Súmula 343(‘Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais’), uma vez que ele deflui de julgados que dizem respeito, apenas, a leis ordinárias.

Em julgados posteriores, o Tribunal entendeu que “a Súmula 343 tem aplicação quando se trata de texto legal de interpretação controvertida nos tribunais, não, porém, de texto constitucional”.¹⁵⁹

Esse tema também tem sido objeto de debate no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. Em julgamento que versava especificamente sobre matéria tributária, a Corte decidiu que “o prevalectimento de obrigação tributária cuja fonte legal foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal constituiu injúria à lógica jurídica, ofendendo os princípios da legalidade e da

¹⁵⁷ STF, RE nº 89.108/GO, Pleno, Rel. Min. Cunha Peixoto, DJ 19/12/1980.

¹⁵⁸ STF, RE nº 89.108/GO, Pleno, Rel. Min. Cunha Peixoto, DJ 19/12/1980, voto do Ministro Moreira Alves.

¹⁵⁹ STF, RE nº 103.880, 1ª Turma, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 09/10/1987.

igualdade tributária”.¹⁶⁰

¹⁶⁰ STJ, RESP nº 155.751, 1ª Turma, Rel. Min. Milton Pereira, DJ 07/06/1999.

4 SÚMULA COM EFEITO VINCULANTE E O PARCELAMENTO

4.1 PARCELAMENTO

4.1.1 Natureza jurídica

Introduzido pela Lei Complementar nº 104/01 como uma nova e autônoma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, prevista no art. 151, VI, do Código Tributário Nacional, o parcelamento apresenta entendimentos diversos a respeito de sua natureza jurídica.

Para grande parte da doutrina e jurisprudência,¹⁶¹ o parcelamento é uma modalidade de moratória. A lei o autoriza, ficando a autoridade administrativa bem como o sujeito passivo vinculados às condições estabelecidas para a sua concessão, como prescreve o art. 155-A, do Código Tributário Nacional.¹⁶² Além disso, assim como na moratória, o parcelamento: (i) quando em vigor, suspende a exigibilidade do crédito tributário e (ii) encontra-se em regime de exclusiva legalidade.

¹⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2008, p.465; AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.381; VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997; p.47; MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. II e III. São Paulo: Atlas, 2005, p.255; DERZI, Misabel Abreu Machado. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 679; MELLO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p.215; CARVALHO, Cristiano; CASTRO, José Augusto. Os juros no parcelamento tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CHIESA, Clélio; CARDOSO, Laís Vieira (Coords). *Parcelamento Tributário*. São Paulo: MP, 2008, dentre outros. Na mesma direção, tem se posicionado a jurisprudência majoritária: Vide Resp nº 137.388, Rel Min. José Delgado, DJ 23.11.1998; Resp 162.887/SC, STJ, Rel Ari Pargendler, DJ 14.04.1998; AI nº 76310/SP, 5ª T., Juiz André Nabarrete, DJ 27.06.2000; AMS nº 93.03.041124-2/SP, TRF3, Rel Sylvia Steiner, DJ 20.02.1996.

¹⁶² A propósito, Leandro Paulsen assevera: “A referência expressa à forma e condição estabelecida em lei específica nos leva à conclusão de que, de um lado, o contribuinte não tem direito a pleitear parceladamente em forma e com características diversas daquelas previstas em lei e, de outro, que o Fisco não pode exigir senão o cumprimento das condições também previstas na lei, sendo descabida a delegação à autoridade fiscal para que decida, discricionariamente, sobre a concessão do benefício.” (*Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p.763).

De outro modo, há quem¹⁶³ defenda que o parcelamento não se confunde com a moratória. Seriam institutos jurídicos diferentes. O próprio CTN contribui para esse entendimento, quando, em seu art. 151, VI, traz o parcelamento como um novo fato suspensivo da exigibilidade do crédito tributário; e, no art. 155-A, § 2º, dispõe sobre a aplicação subsidiária ao parcelamento das normas relativas à moratória.

Existem, ainda, aqueles que equiparam o parcelamento a outros institutos jurídicos, tais como, a novação, a transação e o pagamento.

Pensamos que o parcelamento, embora apresente algumas características dos institutos acima, conforme demonstraremos adiante, foi reconhecido pela Lei Complementar nº 104/01 como uma modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário de natureza autônoma. Trata-se de um instituto jurídico próprio que não se confunde com a moratória, a transação, a novação e o pagamento, senão vejamos.

4.1.1.1 Parcelamento e moratória

Consiste a moratória na prorrogação do prazo – ou na outorga de novo termo, se já vencido o original – para o cumprimento da obrigação tributária, concedida pela Administração ao devedor, que poderá satisfazer de uma só vez ou parceladamente.

¹⁶³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.412; JUNQUEIRA, Fabio; MURGEL, Maria Inês. *Parcelamento Tributário e Moratória*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2006, p.51-52; HACK, Érico; DALLAZEM, Dalton Luiz. *Parcelamento do Crédito Tributário*. Curitiba: Juruá, 2008, p.27; LEMOS, Rubin. *Parcelamento de Débito Tributário*. Brasília: Brasília Jurídica, 2002, p.24; MENDONÇA, Christine. O Regime Jurídico do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS: Parcelamento Stricto Sensu. In: VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa (Coord.). *REFIS – Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Edipro, 2001, p.94, dentre outros.

Conceito semelhante dá-nos Paulo de Barros Carvalho¹⁶⁴ quando afirma: “Moratória é a dilação do intervalo de tempo estipulado para implemento de uma prestação, por convenção das partes, que podem fazê-lo tendo em vista uma execução unitária ou parcelada.”

Verifica-se, pois, que a moratória possibilita a dilatação do prazo para o cumprimento de uma prestação ainda não vencida. Em razão disso, não se admite a imposição de encargos (multas e juros de mora).¹⁶⁵ O art. 155, *caput*, da Lei nº 5.172/66, ratifica esse entendimento ao estabelecer a cobrança do crédito acrescido dos juros de mora e penalidades, apenas, no momento da invalidação da moratória, que ocorre quando os requisitos para a sua concessão não forem observados. Isto significa que, enquanto durar a moratória, inexistente a exigência dos referidos encargos.

Diferentemente da moratória, o parcelamento permite a prorrogação do prazo do pagamento de dívida vencida, estando, portanto, sujeito ou não, por determinação de lei, à imposição de encargos. É o que determina o art. 155-A, § 1º, do CTN, quando dispõe que o parcelamento, salvo disposição de lei em contrário não exclui a incidência de juros e multas. Assim, é possível a incidência desses encargos desde a concessão do parcelamento e não somente na hipótese do seu descumprimento.

Nesse mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou, conforme demonstra trecho do voto do Ex-Ministro Milton Pereira

¹⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2008, p.452.

¹⁶⁵ Este é também o entendimento de Bernardo Ribeiro de Moraes quando afirma que: “Num certo sentido, podemos dizer que a moratória é o oposto da “mora”. A pessoa que deixa esgotar o prazo de adimplemento da obrigação incorre em mora. A moratória implica justamente em contrário, na dilação do referido prazo, na morte mora (não admite que o devedor incorra em mora)” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.410). E adiante conclui: “A moratória não se confunde com a concessão de parcelamento, pois a moratória não comporta encargos e o débito fiscal, no caso, ainda não se acha vencido.” (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Op.cit.*, 1999, p.412).

proferido no Resp. nº 54.531/SP, *verbis*:

Na verdade, o parcelamento do débito tributário é admitido como uma dilatação do prazo de pagamento de dívida vencida. Não quer isso significar que seja uma moratória, que prorroga, ou adia o vencimento da dívida; no parcelamento incluem-se os encargos, enquanto na moratória não se cuida deles, exatamente porque não ocorre o vencimento.¹⁶⁶

Não bastasse isso, se o CTN, no inciso I, do artigo 151, prescreve ser a moratória causa de suspensão da exigibilidade do Fisco e no inciso VI do dispositivo supra estabelece ser o parcelamento também fato suspensivo da exigibilidade, parece-nos claro que tanto a moratória quanto o parcelamento constituem-se em medidas autônomas de suspensão da exigibilidade do cumprimento da prestação. O parágrafo segundo do art. 155-A, do CTN, conforme demonstrado no item anterior, somado à exposição de motivos do

¹⁶⁶ Na mesma direção, Fábio Junqueira e Maria Inês Murgel afirmam: “Quando houver a dispensa dos juros, estar-se-á diante do parcelamento como espécie de moratória, e, quando houver a aplicação dos juros, o parcelamento será *stricto sensu*. Essa diferenciação se adéqua ao posicionamento da Corte Superior, porquanto uma vez compreendida a moratória como a dilatação do prazo de vencimento do crédito tributário não haveria mesmo que se falar em incidência de juros sobre crédito vencido.” (JUNQUEIRA, Fabio; MURGEL, Maria Inês. *Parcelamento Tributário e Moratória*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2006, p.52). Estas ementas do STJ são paradigmáticas: “RECURSO ESPECIAL - MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS - PARCELAMENTO E MORATÓRIA - DIFERENCIAÇÃO - LEI ESTADUAL DE SÃO PAULO N.º 6374/89, ART. 100 - OFENSA AO ART. 97, VI DO CTN. I - O parcelamento do débito tributário é admitido como uma dilatação do prazo de pagamento de dívida vencida. Não quer isto significar que seja uma moratória, que prorroga, ou adia o vencimento da dívida, no parcelamento, incluem-se os encargos, enquanto na moratória não se cuida deles, exatamente porque não ocorre o vencimento. II - Sendo o parcelamento uma dilatação do prazo de pagamento de dívida vencida, não se verifica a apontada ofensa ao art. 97, inc.VI do CTN. III - A jurisprudência desta Corte entende que não é matéria de reserva legal a fixação do prazo de pagamento de tributos, podendo ser feita por decreto regulamentador, não constituindo, portanto, afronta aos princípios da não-cumulatividade e da legalidade. IV - O art. 97 do CTN não elenca matérias ligadas a prazo, local e forma de pagamento como sujeitas à reserva legal. Recurso a que se dá provimento”. (Resp nº 259985/SP, 2ª T, Rel Min, Nancy Andrighi, DJ 11.09.2000); “TRIBUTÁRIO - ICM - DÍVIDA PARA PAGAMENTO PARCELADO. 1. O PARCELAMENTO, SIMPLES DILATAÇÃO DO PRAZO DE PAGAMENTO, POR SI, NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, NÃO CONSTITUI CAUSA DE SUSPENSÃO DE INEXIGIBILIDADE DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO, APENAS ADMITIDO PELA ADMINISTRAÇÃO COMO PROCEDIMENTO DE INICIATIVA DO CONTRIBUINTE. NA SUA CONCESSÃO NÃO PODEM SER RETIRADOS OS ENCARGOS QUE RECAEM SOBRE A DIVIDA, PELA APLICAÇÃO DO PRINCIPIO DA INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PUBLICO. 2. OUTROSSIM, O PARCELAMENTO SE AFASTA DA TRANSAÇÃO, PORQUE NÃO EXTINGUE O CREDITO TRIBUTARIO, SÓ FICANDO ALFORRIADO DE ATUALIZAÇÃO QUANDO CONSOLIDADA A DIVIDA, REALIZANDO-SE O RECOLHIMENTO DE UMA SO VEZ. PARCELADA, A DIVIDA DEVERA SER PAGA COM A CORREÇÃO MONETARIA. 3. PRECEDENTES DA JURISPRUDENCIA. 4. RECURSO PROVIDO (Resp nº 39020/SP, 1ª T, Rel Min. Milton Luiz Pereira, DJ 15.05.1995)”.

projeto de lei da Lei Complementar nº 104/01,¹⁶⁷ indica que este parcelamento não configura uma espécie de moratória.

Esse posicionamento, todavia, não significa o desaparecimento da concessão da moratória com o pagamento do débito em parcelas, previsto no art. 153, III, “b”, do Código Tributário Nacional. Até porque este dispositivo não sofreu nenhuma alteração pela LC nº 104/01. Porém, o pagamento em parcelas, pelos motivos acima expostos, não se confunde com o parcelamento, modalidade autônoma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, repita-se.

Por fim, comungamos com o entendimento daqueles¹⁶⁸ que defendem a ausência de prazo e o número de prestações determinadas como mais um critério de discrimine entre o parcelamento e a moratória. Isto porque o art. 153, III, alínea “b”, do CTN, exige, para a concessão da moratória com o pagamento em parcelas, a especificação do número de prestações e o seu prazo de duração. Trata-se de uma exigência própria da moratória, enquanto um instituto não sujeito à incidência de encargos, conforme demonstrado acima.

Tem-se, pois, inequívoco que o parcelamento, não obstante suspenda a exigibilidade do crédito tributário e encontra-se em regime de exclusiva legalidade,¹⁶⁹ tal como a moratória, com esta não se confunde.

¹⁶⁷ Dispõe a mensagem do projeto de lei da LC nº 104/01 (Mensagem 1.459 do Poder Executivo ao Congresso Nacional, publicada no Diário Oficial da Câmara dos Deputados em 14.10.99, p. 48.326 a 48330): “8) Por outro lado a inclusão do art. 155-A deve-se à necessidade de se estabelecer, com maior precisão e clareza, o instituto do parcelamento de débitos fiscais, distinguindo-o, de forma definitiva da moratória.”

¹⁶⁸ JUNQUEIRA, Fabio; MURGEL, Maria Inês. *Parcelamento Tributário e Moratória*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2006, p.26.

¹⁶⁹ Analisaremos no item infra o regime jurídico do parcelamento.

4.1.1.2 Parcelamento e transação

Prevista no art. 156, III, do Código Tributário Nacional, como uma modalidade de extinção do crédito tributário, e disciplinada pelo art. 171, do mesmo diploma legal, a transação, no direito tributário,¹⁷⁰ consiste no “instituto, mediante o qual, por concessões mútuas, credor e devedor põem fim ao litígio, extinguindo a relação jurídica”.¹⁷¹

Apresenta, pois, a transação tributária as seguintes características: (i) a existência de um regime de concessões mútuas, mediante o qual os sujeitos da relação decidem abrir mão de uma parcela de seus direitos, chegando a um resultado final interessante para ambas as partes; (ii) a existência de um litígio para que as partes transijam;¹⁷² e (iii) consiste em uma causa de extinção do crédito tributário.

Pelo fato de existir um suposto acordo para a sua celebração, o parcelamento teve também a sua natureza jurídica confundida com a da transação.¹⁷³

Todavia, parcelamento não é transação.

Primeiro, porque no parcelamento não existe acordo, tão pouco concessões mútuas entre as partes. Previsto em lei, o sujeito passivo opta em aderir ou não às condições e limites impostos.

¹⁷⁰ No Direito Civil, a transação encontra-se disciplinada no art. 1025 a 1036, do Código Civil.

¹⁷¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 484.

¹⁷² Diferentemente do Direito Civil, em que a transação tanto previne como termina litígio, no Direito Tributário somente se admite transação terminativa.

¹⁷³ A propósito, Roque Carrazza afirma: “uma das modalidades de transação é o parcelamento do tributo” e “na transação, desaparece a primitiva obrigação tributária, surgindo, em seu lugar, uma nova (ou novas)”. (A Extinção da Punibilidade no Parcelamento de Contribuições Previdenciárias Descontadas, por entidades Beneficentes de Assistência Social, dos seus Empregados, e Não Recolhidas no Prazo Legal. *Questões Conexas. Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 728, 1996, p.433).

Segundo, porque o parcelamento não exige para a sua celebração a presença de um litígio, como a transação. Ou seja, o parcelamento pode ser preventivo, tal como acontece com o pagamento em parcelas dos débitos constituídos, porém, ainda não discutidos na esfera administrativa ou judicial.

Finalmente, pensamos que a edição da Lei Complementar nº 104/01 pôs fim à divergência supra, uma vez que, ao introduzir o parcelamento como uma hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, prevista no art. 151, VI, do CTN, o distanciou ainda mais da transação, causa extintiva do crédito tributário, disposta no art. 156, III, do mesmo diploma legal.

4.1.1.3 Parcelamento e novação

Instituto do Direito Civil, inexistente no Direito Tributário, a novação, segundo Clóvis Beviláqua “é a conversão de uma dívida por outra para extinguir a primeira. [...] é a extinção de uma obrigação pela criação de uma obrigação nova, destinada a substituí-la.”¹⁷⁴

Nota-se, então, que a finalidade essencial da novação consiste na extinção de uma dívida anterior, pelo surgimento de uma nova, em substituição àquela. Logo, para aqueles que defendem o parcelamento como novação, no parcelamento haveria a extinção do crédito tributário, com o nascimento de outro crédito, sendo cada uma das parcelas um novo crédito, derivado do anterior.

Acontece que o parcelamento jamais poderá se revestir da natureza

¹⁷⁴ BEVILÁQUA, Clóvis *apud* VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p.41.

jurídica da novação. Isto porque no parcelamento não existe a extinção do crédito tributário¹⁷⁵ e o surgimento de outro relativo ao valor das parcelas pagas, mas sim uma redução do seu montante. Em outras palavras, o crédito permanece o mesmo, sem qualquer alteração, eis que surgido no curso de uma relação jurídica tributária, decorrente de um fato imponível.

De fato, durante o parcelamento, o crédito tributário “permanece intocável, ileso, retornando sua marcha regular após a sustação do impedimento e só se extinguindo por uma daquelas hipóteses arroladas no art. 156, do Código Tributário Nacional,” conforme salienta, com bastante propriedade, Maria Leonor Leite Vieira.¹⁷⁶

4.1.1.4 Parcelamento e pagamento

Ensina Paulo de Barros Carvalho que “pagamento é a prestação que o devedor; ou alguém por ele, faz ao sujeito pretensor, da importância pecuniária correspondente ao débito do tributo.”¹⁷⁷

Não obstante o parcelamento também consista em uma prestação pecuniária relativa a um débito tributário, o parcelamento não se confunde com o pagamento, eis que produzem efeitos jurídicos distintos.

O parcelamento é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, prevista no art. 151, VI, do CTN. Vale dizer, o parcelamento obsta o exercício do direito de cobrança do Fisco, sem pôr fim à relação jurídica

¹⁷⁵ Entendemos por crédito tributário o direito subjetivo conferido aos entes dotados de capacidade tributária ativa para exigir de outrem, que vier a praticar, direta ou indiretamente, o fato jurídico tributário, a satisfação de uma prestação em dinheiro, sob pena de exigi-la por meio de ação processual correspondente.

¹⁷⁶ VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p.39.

¹⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2008, p.469-470.

tributária. Durante o parcelamento, o crédito tributário subsiste, estando o sujeito passivo preso, ainda, à relação jurídica.

Já o pagamento é modalidade de extinção do crédito tributário, disposta no art. 156, I, da Lei nº 5.172/66. Uma vez realizado, põe fim à relação jurídica tributária, liberando o sujeito passivo.

Ademais, o parcelamento, diferentemente do pagamento, não configura denúncia espontânea a dar ensejo à aplicação da regra prevista no art. 138, do CTN, de modo a eximir o contribuinte do pagamento de multa moratória. Este entendimento foi firmado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do Resp. 378.795/GO e do Resp. 284.189/SP, sob o fundamento de que o parcelamento não é pagamento e a este não substitui, até porque não há presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas nos termos do art. 158, I, do CTN.

Desse modo, o Superior Tribunal de Justiça retomou a aplicação da Súmula 208 do extinto Tribunal Federal de Recursos que dispunha: “A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea.”

Por fim, o parcelamento, ao contrário do pagamento¹⁷⁸, não extingue a punibilidade dos crimes decorrentes de ofensa à Lei nº 8.137/90,¹⁷⁹

¹⁷⁸ Já é pacificado que o pagamento extingue a punibilidade dos crimes. Tal entendimento é cristalizado no seguinte aresto: “AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário” (STF, HC nº 81929/RJ, 1ª T. Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ. 16.12.2003).

¹⁷⁹ Dispõe a Lei nº 9.249/95: “Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8137 de 27.12.1990 e na Lei nº 4.729, de 14.07.1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

tal como tem entendido o Supremo Tribunal Federal.¹⁸⁰

Ante o exposto, não nos resta dúvida de que o parcelamento não apresenta natureza jurídica de pagamento.

¹⁸⁰ “Penal. Processual Penal. Habeas corpus. Crime contra a ordem tributária. Parcelamento de débito. Suspensão da punibilidade. Lei 10.684/03, art. 9º. Suspensão da prescrição punitiva. I – O simples parcelamento do débito tributário não é procedimento apto a extinguir a punibilidade por crimes decorrentes de ofensa à Lei 8.137/90. II- Necessidade de quitação integral perante as autoridades fazendárias. III – Ordem concedida de ofício para suspender a punibilidade do agente, bem como da prescrição punitiva.” (RHC 89152, Rel. Min. Ricardo Lewandowski – DJU 22.09.06). Nesse mesmo sentido o HC “HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PARCELAMENTO DO DÉBITO. SUSPENSÃO DA AÇÃO PENAL. ORDEM CONCEDIDA. 1. Nos termos do art. 9º da Lei nº 10.684/2003, o parcelamento do crédito tributário implica, automaticamente, a suspensão da sua inexigibilidade. Assim, se o crédito não é exigível, não há de se falar em sonegação ou redução de tributo, o que impede, por via de consequência, a persecução penal. Precedentes. 2. Existência, nos autos, de cópia de ofício da Receita Federal que informa estarem os débitos do paciente incluídos no Programa de Parcelamento Especial (PAES), bem como de documentos que comprovam estar o paciente em dia com suas obrigações. 3. Embora tramite, na Corte, ação direta de inconstitucionalidade contra o art. 9º da Lei nº 10.684/03, pesa a favor deste dispositivo presunção de constitucionalidade, razão pela qual ele deve ser aplicado até que sobrevenha a eventual declaração de inconstitucionalidade. 4. Ordem concedida para que a ação penal de origem seja suspensa, até que ocorra a quitação integral do débito, quando, então, deverá ser declarada extinta a punibilidade do paciente” (STF, HC nº 86465/ES, 2ª T. Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ 06/02/2007). Vale ressaltar, todavia, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça apresenta posição divergente, havendo quem sustente que o parcelamento do débito equivale à expressão “promover pagamento”, constante no dispositivo supra para fins de extinção da punibilidade. Neste sentido: “AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. DIREITO PENAL. PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. VIGÊNCIA DA LEI Nº 9.249/95. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. 1. Embora haja precedentes isolados no sentido de que somente o pagamento integral antes do recebimento da denúncia ensejaria a extinção da punibilidade, a Egrégia 3ª Seção desta Corte Superior de Justiça pacificou seu entendimento em que, na vigência da Lei nº 9.249/95, o parcelamento da dívida tributária equivale a pagamento, acarretando a extinção da punibilidade. 2. Agravo regimental improvido”. (STJ, AgRg no Resp 1026214/RS, 6ª T, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJ 04.08.2008); “PENAL E PROCESSO PENAL. RESP. RECOLHIMENTO PREVIDENCIÁRIO. PARCELAMENTO DO DÉBITO ANTES DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. VIGÊNCIA DO ART. 34 DA LEI Nº 9.249/95. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. PRECEDENTES. 1. A Terceira Seção desta Corte pacificou o entendimento de que o parcelamento do débito, antes do recebimento da denúncia, relativo a não recolhimento de contribuições previdenciárias, na vigência do art. 34 da Lei nº 9.249/95, extingue a punibilidade, independentemente do não pagamento das parcelas avançadas. 2. Recurso especial não conhecido”. (STJ, Resp 250266/RS, 6ª T, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, DJ 03.09.2007). Contrapondo este entendimento e abonando o do STF estão os seguintes arestos do STJ: “PENAL E PROCESSUAL PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CRIME TRIBUTÁRIO. LEI 10.384/2003. PARCELAMENTO DO DÉBITO FISCAL. SUSPENSÃO (E NÃO EXTINÇÃO) DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO. RECURSO IMPROVIDO. 1 - A jurisprudência tanto do Supremo Tribunal Federal quanto desta Corte Superior de Justiça é no sentido de que o parcelamento do débito tributário, promovido após a vigência da Lei 10.684/2003, ensina, tão-somente, para os delitos tipificados nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 e 168-A e 337-A do CP, a suspensão da pretensão punitiva do Estado, durante o período em que o devedor estiver incluído no programa de parcelamento, e não a sua extinção, que ocorre apenas com o integral pagamento da dívida, ex vi do art. 9º, caput, e §§ 1º e 2º, da Lei 10.684/2003. 2 - Agravo interno improvido”. (STJ, AgRg no Ag 853272 / MG, 5ª T., Rel. Min. Jane Silva, DJ 17.12.2007); “HABEAS CORPUS PREVENTIVO. CRIME TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DO DÉBITO ANTES DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA JÁ NA VIGÊNCIA DA LEI 10.684/03. SUSPENSÃO DA AÇÃO PENAL PELO JUIZ DE PRIMEIRO GRAU. INAPLICABILIDADE DA LEI 9.249/95. PARECER DO MPF PELA DENEGAÇÃO DA ORDEM. ORDEM DENEGADA. 1. Segundo pacífica jurisprudência da 3ª Seção desta Corte, o parcelamento do débito tributário antes do recebimento da denúncia na vigência da Lei 10.684/03 acarreta tão-somente a suspensão da pretensão punitiva estatal durante o período de inclusão no programa de recuperação fiscal, extinguindo-se a punibilidade somente após o seu integral pagamento. 2. Ordem denegada, em consonância com o parecer ministerial”. (STJ, HC 94274/MG, 5ª T, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJ 02.02.2009)”.

4.1.2 Regime jurídico

Regime jurídico, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello,¹⁸¹ é

o sistema de princípios e normas que disciplinam e regulam um objeto do Direito. Para encontrá-lo, é via idônea tanto a perquirição do próprio sistema normativo, entendido como um conjunto de leis, quanto o exame da natureza peculiar do instituto examinado, uma vez que esta se define através das categorias jurídico-positivas e lógico-jurídicas.

Nessa perspectiva, examinaremos os princípios jurídicos que incidem sobre o instituto do parcelamento no Direito Tributário, regulando-o.

O parcelamento tributário encontra-se adstrito aos princípios da legalidade e da indisponibilidade dos bens públicos,¹⁸² uma vez que sua concessão pelo ente político competente depende sempre de lei,¹⁸³ conforme determinam os artigos 97, VI, e 155-A, *caput*, do Código Tributário Nacional.

Desse modo, cabe-nos indagar: que tipo de lei concede o parcelamento? Medida Provisória pode conceder parcelamento? Será que o parcelamento pode nascer de manifestação da Administração Pública, ou seja, é possível um parcelamento encontrar seu fundamento de validade num decreto, numa portaria, etc.?

¹⁸¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Natureza e Regime Jurídico das Autarquias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p.414. No mesmo sentido, Lucia Vale Figueiredo ensina que regime jurídico “é o complexo de normas e princípios disciplinadores de determinado instituto. Portanto, para conhecermos o regime jurídico de cada instituto, faz-se mister a perquirição das normas e princípios sobre ele incidentes” (*Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1996, p.40).

¹⁸² Na mesma direção, Paulo de Barros Carvalho, ao examinar o instituto da moratória, assevera: “Entrando em jogo o interesse público, como no campo das imposições tributárias, vem à tona o fundamental princípio da indisponibilidade dos bens públicos, razão porque o assunto da moratória há de ser posto em regime de exclusiva legalidade. Sua concessão deve ser estabelecida em lei e pode assumir caráter geral e individual.” (*Curso de Direito Tributário*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.294).

¹⁸³ A propósito ensina Celso Antônio Bandeira de Mello: “O princípio da legalidade explicita a subordinação da atividade administrativa à lei e surge como decorrência natural da indisponibilidade do interesse público, noção, esta, que, conforme foi visto, informa o caráter da relação da administração.” (*Curso de Direito Administrativo*. 11.ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.72).

Pensamos que a lei concessiva do parcelamento, aludida nos dispositivos supra, apresenta-se em sentido *stricto*, incluindo apenas a emanada do Congresso Nacional, das Assembléias Legislativas, das Câmaras Municipais e da Câmara Legislativa.

Em se tratando de parcelamento outorgado por leis advindas das Casas do Poder Legislativo, verifica-se que o tipo de lei concessiva do instituto deve ter a mesma natureza da que institui a exação ou majora à já existente. Como no sistema constitucional tributário brasileiro as exações, de regra, são criadas ou aumentadas por meio de lei ordinária, constata-se que a lei concessiva do parcelamento, nesses casos, é a lei ordinária.

Entretanto, nas hipóteses de concessão de parcelamento aos empréstimos compulsórios e aos impostos da competência residual da União, sustentamos que a lei permissiva do referido instituto somente pode ser lei complementar, uma vez que a Constituição Federal exige, para a criação ou aumento dessas espécies tributárias, lei complementar, conforme demonstram, respectivamente, seus arts. 148 e 154, I.

Outrossim, parece-nos necessário que a lei (em sentido *stricto*) concessiva do parcelamento seja elaborada pela pessoa política competente dentro das esferas que a própria Constituição traçou (artigos 153, 155 e 156). Isto significa que os Municípios, os Estados, o Distrito Federal e a União devem conceder parcelamento para os tributos de sua respectiva competência.

Como adverte, a propósito, Roque Carrazza:¹⁸⁴ “[...] quando a

¹⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.250-251.

Constituição preceitua que ‘ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei’, ela não está se referindo a qualquer lei, mas à lei da pessoa política investida de competência para tratar da matéria em pauta”. E, a seguir, finaliza: “[...] só quando a lei tributária é editada pela pessoa política que tem competência para fazê-lo resulta atendido o princípio da legalidade.”¹⁸⁵

No que se refere às medidas provisórias, percebemos que estas só podem ser utilizadas como veículos introdutórios do instituto do parcelamento, nos casos dos tributos de competência da União, desde que sejam obedecidos os seus requisitos (relevância e urgência) prescritos no art. 62 do texto constitucional. Em se tratando de tributos de competência estadual ou municipal, o parcelamento não poderá ser concedido por meio de medida provisória, sob pena de violar o princípio do federalismo. De fato, não pode a União invadir a esfera tributária dos demais entes tributantes para tratar do parcelamento.

Por fim, quanto à possibilidade do parcelamento nascer de manifestação da Administração Pública, sem autorização legal, consideramos não ser possível, uma vez que tal tese iria de encontro ao princípio da legalidade, que domina o Direito Tributário brasileiro.

De fato, os decretos, as portarias, os atos administrativos em geral existem apenas para instrumentalizar o parcelamento concedido em lei. Logo, qualquer pretensão no sentido de conferir a tais atos alcance maior do que o de tornar efetivo o cumprimento do parcelamento outorgado pela lei deve ser rejeitada, em razão de atentar contra preceitos constitucionais.

¹⁸⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.250-251.

Assim sendo, pensamos que o parcelamento não pode buscar seu fundamento de validade num decreto, numa portaria, etc., mas tão somente na lei da pessoa política competente para legislar sobre o tributo, em razão do princípio da legalidade. Deveras, no direito tributário brasileiro o parcelamento há de ter base sempre em lei.

4.1.3 Competência para a concessão

Além da observância dos princípios examinados acima, o legislador, ao instituir o parcelamento, terá de obedecer, subsidiariamente, as disposições relativas à moratória contidas no Código Tributário Nacional, conforme estabelece o seu art. 155-A, § 2º. Portanto, não pode a lei que conceder o parcelamento contrariar as normas gerais previstas no CTN. Vejamos.

O Código Tributário Nacional disciplina, em seu art. 152 e incisos, a competência para a concessão da moratória em caráter geral e em caráter individual¹⁸⁶, que em tudo se aplica ao parcelamento. Na primeira hipótese, o instituto do parcelamento é cabível de forma indeterminada a todo um ou mais grupos de pessoas, ou a toda uma região, com distinção de classes, ou sem ela. Já na segunda situação, a lei que cria o parcelamento limita sua aplicabilidade a determinadas situações em que se encontra um ou alguns contribuintes.

Em caráter geral, o parcelamento pode ser expedido por qualquer pessoa política titular de sua competência tributária outorgada pela Constituição, referindo-se, conseqüentemente, às suas exações. Todavia, o art. 152, I, “b”, do Código Tributário Nacional garante à União o privilégio de outorgar

¹⁸⁶ Aduz Luciano Amaro “O dispositivo (ao falar em concessão em caráter geral ou em caráter individual), mistura competência para decretação da moratória com o modo de efetivação da medida” (*Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p.357).

parcelamento quanto aos tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, desde que, simultaneamente, também conceda aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado.

Resta evidente, portanto, que o Código Tributário Nacional prevê, no dispositivo supra, competência heterônoma para a União outorgar parcelamento de tributo alheio, desde que atendidos os pressupostos citados.

Embora alguns autores,¹⁸⁷ fundados na Constituição de 1967, procurassem justificar a competência heterônoma da União para conceder a moratória, neste caso leia-se o parcelamento de tributo estadual e municipal, pensamos que, via de regra, o artigo 152, I, “b”, do Código Tributário Nacional encontra-se revogado à luz da atual Carta Magna. Explicaremos.

A Constituição Federal de 1988 reserva posição de supremacia aos princípios da república e do federalismo, conforme demonstram seus artigos 1º e 60, § 4º, I, respectivamente. Dessa forma, verifica-se que em torno desses dois primados gravitam todos os demais princípios e normas que compõem o nosso sistema. Vale dizer, aqueles postulados constituem verdadeiros alicerces que sustentam a estrutura piramidal do nosso ordenamento.

José Souto Maior Borges,¹⁸⁸ a propósito, já afirmara:

O princípio republicano e o princípio federativo têm uma importância tão grande que há de ser encarado como um princípio constitucional cardeal supremo, a informar o texto constitucional todo, na sua

¹⁸⁷ Com base no Texto Constitucional de 1967, Aliomar Baleeiro assim explicava a competência heterônoma da União em conceder moratória a tributos alheios: “A regra evita dum lado, o abuso da União, impondo a Estado ou Município sacrifício de que ela não quis participar, e, de outro, opera a coordenação da política econômica e financeira em todo o plano nacional, sem que unidades locais o possam estorvar” (*Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.846).

¹⁸⁸ BORGES, José Souto Maior. Competência Tributária dos Estados e Municípios. *Revista de Direito Tributário*, n. 47, jan./mar, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p.135.

exegese.

Ora, tendo em vista que o princípio federativo, cujas diretrizes traçadas conduzem à autonomia dos Estados e dos Municípios e à não existência de hierarquia entre estes e União, é posto como pedra basilar de todo o sistema, entendemos que, em razão disso, não é possível ignorá-lo na interpretação do art. 152, I, “b”, do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, Geraldo Ataliba¹⁸⁹ advertia: “É inaceitável qualquer interpretação que importe ignorar, anular um princípio.”

Assim, sustentamos que, em face da obediência ao princípio do federalismo, a União não pode gozar de competência heterônoma para conceder parcelamento às exações estaduais e municipais, salvo na hipótese dos impostos extraordinários previstos no artigo 154, II, da Constituição Federal. Deveras, no sistema constitucional tributário brasileiro, feita a ressalva supra, não pode a União invadir a esfera tributária dos demais entes políticos para tratar da matéria em pauta.

Mizabel Derzi,¹⁹⁰ ao discorrer sobre a competência heterônoma da União em matéria de moratória, alerta: “Portanto, parece-nos que idêntico raciocínio, fortalecido frente à Constituição de 1988, que reforça as bases do federalismo brasileiro, deve ser empregado para negar à União competência heterônoma, em matéria de moratória.” E adiante arremata:¹⁹¹ “Assim, competência extraordinária autoriza a União a conceder moratória em relação a

¹⁸⁹ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2.ed. Atualizada por Roselca Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 1998, p.41.

¹⁹⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.848. Do mesmo modo José Eduardo Soares de Mello afirma: “Criticável todavia a exclusiva faculdade cometida à União (art. 152, I, b, do CTN) por não possuir competência para intrrometer no âmbito tributário das demais pessoas de direito público” (*Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997, p.214).

¹⁹¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p 416.

qualquer imposto (art. 154, II, da CF).”

Em caráter individual, o parcelamento, também com base em lei, é concedido por despacho da autoridade administrativa, segundo dispõe o artigo 152, II, do Código Tributário Nacional. Desse modo, cabe à autoridade administrativa competente analisar em cada caso concreto o preenchimento dos requisitos estabelecidos em lei para proferir o despacho concessivo, sob pena de invalidade deste.

A lei que cria o parcelamento, seja ela geral ou individual, pode limitar a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou à específica classe ou categoria de sujeitos passivos, conforme demonstra o artigo 152, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Para isso, pensamos ser necessário que a concessão do parcelamento seja feita com critérios e métodos. Ou seja, é preciso que a pessoa política que crie o parcelamento tenha por escopo sempre a obtenção do interesse público, a fim de que possa promover o equilíbrio no desenvolvimento sócio-econômico entre suas diferentes regiões (no caso dos Estados) ou bairros (no caso dos Municípios ou do Distrito Federal).

4.1.4 Requisitos para a concessão

A discricionariedade que o legislador competente possui para a criação de parcelamento apresenta alguns limites. Em outras palavras, a lei que outorga parcelamento em caráter geral ou autoriza sua concessão em feição individual encontra-se limitada à obediência de determinados requisitos estabelecidos pelo art. 153, do Código Tributário Nacional. São eles: a)

obediência às condições da concessão; e b) os tributos a que se aplica.¹⁹² Além disso, no parcelamento outorgado em caráter individual, o interessado pelo gozo do benefício deve oferecer garantias. Mas, que garantias?

Sobre essa indagação, o nosso direito positivo é omissivo. Em razão disso, a doutrina pátria¹⁹³ entende que as garantias oferecidas pelo particular para a utilização do benefício são: fiança e caução de títulos do sujeito passivo ou de terceiros.

4.1.5 A extinção e seus efeitos

A interrupção, por qualquer motivo, do cumprimento das condições de concessão do parcelamento, enseja a sua extinção do mundo jurídico, seja através da revogação do ato concessivo, seja mediante sua anulação, nas hipóteses que demonstraremos a seguir:¹⁹⁴

(i) Concessão do parcelamento mediante cumprimento dos requisitos legais pelo sujeito passivo e posterior alteração da sua situação jurídica ensejando o desaparecimento dos requisitos para a sua outorga – neste caso, trata-se de hipótese de revogação do ato concessivo.

Explicamos: o ato administrativo de outorga do parcelamento foi

¹⁹² Vale ressaltar que a duração do prazo e o número de prestações também previstos no art. 153, do CTN, como requisitos para a concessão da moratória, não se aplicam ao parcelamento, conforme demonstramos no item 1.1.1 deste capítulo. Trata-se de uma exigência própria da moratória, enquanto um instituto não sujeito à incidência de encargos.

¹⁹³ Aliomar Baleeiro (*Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.848) e Ricardo Lobo Torres (*Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 5.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p.244).

¹⁹⁴ Nesse aspecto, ousamos divergir das lições de Paulo de Barros Carvalho que, de forma genérica, ao examinar o instituto da moratória, defende que a hipótese do artigo 155, do CTN, é de anulação do ato concessivo da moratória e não de sua revogação: “Convém registrar que o legislador se utiliza do termo revogar, quando o correto seria anular. O não cumprimento dos requisitos legais, ou o seu descumprimento, é tema de legalidade e motivo de anulação. Lembremo-nos que revogação é o desfazimento do ato por razões de conveniência ou oportunidade, e esse não é o caso da cassação do ato concessivo da moratória” (*Curso de Direito Tributário*, 10.ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.297).

expedido em conformidade com a lei, mediante o atendimento de todos os requisitos específicos para tanto, pelo contribuinte. Verifica-se que não há, aqui, qualquer vício de legalidade que deva merecer a anulação do ato concessivo pela autoridade administrativa. A Administração, diante da ausência superveniente dos requisitos cumpridos anteriormente pelo particular e, levando em consideração o interesse público (a arrecadação tributária), não tem interesse em manter o benefício sem a segurança das condições previstas na Lei. Assim, revoga o parcelamento por motivo de conveniência e oportunidade.

Os efeitos do ato de revogação do benefício voltam-se para o futuro, valendo apenas a partir da sua emanção pela autoridade administrativa (efeitos *ex nunc*). Com efeito, o contribuinte não pode ser penalizado com a extinção do benefício pelo período em que estava agindo conforme a lei. Justamente por isso, os efeitos do parcelamento legalmente concedido são reputados válidos até a data da sua revogação, quando perdem a sua força. Nesse sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁹⁵ ensina: “A revogação suprime um ato ou seus efeitos, mas respeita os efeitos que já transcorreram; portanto, o ato revogador tem eficácia *ex nunc*, ou seja, desde agora [...] a revogação não desconstitui efeitos passados.”

Exemplificando: o contribuinte oferece, como garantia para concessão do parcelamento, determinada fiança que, posteriormente, perde a sua eficácia. Notificado, o contribuinte não a renova. À Administração resta, apenas, revogar o benefício outrora concedido, já que o não oferecimento da garantia pelo administrado enseja a falta de segurança da Administração quanto ao efetivo recebimento do tributo na data aprazada.

¹⁹⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 11.ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.326.

Destarte, tendo em vista que não ficou caracterizada a invalidade ou ilegitimidade do ato concessivo do benefício, mas tão-somente a desobediência aos requisitos legais pelo particular, por fato superveniente, não há que se falar em anulação, mas sim em revogação. Como pontifica Oswaldo Aranha Bandeira de Mello:¹⁹⁶ “[...] qualifica-se como revogação ou reforma a retirada de precedente ato administrativo pela sua inconveniência ou inoportunidade, e como nulidade ou anulabilidade, pela sua invalidade ou ilegitimidade”.

(ii) Concessão do parcelamento sem a observância dos requisitos legais pelo particular – nesta situação, trata-se de hipótese de anulação do ato concessivo do parcelamento.

O ato administrativo de outorga do parcelamento foi proferido em desconformidade com a lei, uma vez que não foram obedecidos pelo particular os requisitos indispensáveis para a sua concessão. Ora, o cumprimento dos requisitos legais é condição necessária para a outorga do parcelamento pela Administração. Se o ato é expedido sem que os requisitos legais tenham sido cumpridos, encontra-se maculado de ilegalidade, devendo, por isso, ser anulado pela autoridade administrativa.

O exemplo abaixo ilustra, claramente, a situação que caracteriza a anulação do ato concessivo do parcelamento.

Suponhamos que o particular tenha peticionado à Administração Pública, requerendo a concessão do parcelamento disciplinado em lei. Instruindo o seu requerimento, deixa de atender a uma ou a todas as condições previstas para a concessão do benefício. A autoridade administrativa, analisando o pedido

¹⁹⁶ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. v. I. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979, p.627.

formulado, concede o parcelamento, mesmo ciente de que restavam ausentes os requisitos legais. Nessa hipótese, torna-se evidente que o despacho proferido pela autoridade administrativa concessivo do parcelamento é ilegal, devendo, por conseguinte, ser anulado.

Posto isso, infere-se que a anulação do ato concessivo do parcelamento decorre da presença de vícios de legalidade no ato proferido pela Administração, em razão da desobediência aos requisitos legais pelo sujeito passivo, no momento da concessão do direito.

(iii) declaração dolosa de situação jurídica inidônea pelo contribuinte, ensejando a concessão do parcelamento – trata-se de mais um caso de anulação do ato concessivo.

Nessa hipótese, o contribuinte, dolosamente, apresenta informações falsas acerca de sua situação jurídica, como forma de atendimento aos requisitos legais para a concessão do parcelamento. Essas declarações falsas, repita-se, ensejaram a concessão de um benefício a que o contribuinte não fazia jus, por desrespeito aos termos da lei.

A posterior apuração, pela Administração, do dolo do contribuinte em declarar situação jurídica falsa ou inexistente, seja por meio de documentos, ou de declarações falsas, enseja a anulação do ato de concessão do parcelamento, em face da inidoneidade do seu motivo.

O motivo, pressuposto objetivo do ato administrativo, deve ser entendido, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello,¹⁹⁷ como “a própria

¹⁹⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 11.ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.281.

situação material, empírica, que efetivamente serviu de suporte real e objetivo para a prática do ato. É evidente que o ato será viciado toda vez que o motivo de fato for descoincidente com o motivo legal.”

Vê-se, portanto, que a validade do ato administrativo de concessão do parcelamento depende da existência de um motivo idôneo justificador da prática do ato. Celso Antônio Bandeira de Mello,¹⁹⁸ mais uma vez, ensina:

O motivo pode ser previsto em lei ou não. Quando previsto em lei, o agente só pode praticar o ato se houver ocorrido a situação prevista [...] se o agente se embasar na ocorrência de um dado motivo, a validade do ato dependerá da existência do motivo que houver sido enunciado. Isto é, se o motivo que invocou for inexistente, o ato será inválido.

Consequentemente, a declaração dolosa de situação jurídica falsa pelo contribuinte, que motive a concessão do parcelamento, quando apurada pela Administração, gera a anulação do ato, por ilegalidade do seu motivo. Os efeitos do ato de anulação, por sua vez, voltam-se para o passado (efeitos *ex tunc*), retroagindo ao momento da outorga do benefício, fazendo desaparecer, concomitantemente, os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Procedendo a autoridade administrativa à anulação ou revogação - a depender do caso supra - do ato concessivo do parcelamento, deverá, por conseguinte, exigir o seu crédito acrescido de juros de mora: com imposição da penalidade cabível, nas hipóteses de dolo ou simulação do beneficiado ou de terceiro em favor daquele; e sem determinação da punição, nas demais circunstâncias, conforme demonstram os incisos I e II, respectivamente, do

¹⁹⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 11.ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.280-281.

artigo 155, do Código Tributário Nacional, que se aplicam subsidiariamente ao parcelamento.

Na hipótese da ocorrência do inciso I, do artigo acima, não se considera, para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito, o intervalo de tempo entre a concessão do parcelamento e a sua anulação ou revogação. Vale dizer, na circunstância do beneficiado, ou de um terceiro em favor daquele, agir com dolo ou simulação, a anulação ou revogação do despacho concessivo do parcelamento pode acontecer a qualquer momento, uma vez que, nesse caso, a existência do fato suspensivo da exigibilidade do crédito tributário também opera sobre a prescrição do seu direito de cobrança. Ou seja, com a presença do parcelamento, o curso da prescrição para o exercício do seu direito de crédito permanece, da mesma forma, suspenso.

De outro modo consiste o procedimento que regula o inciso II (art. 155, do CTN), em que o descumprimento dos requisitos legais ocorre sem a existência de dolo, simulação ou má-fé do sujeito passivo. Nesse caso, o ato revogatório ou anulatório da concessão do parcelamento não pode se processar a qualquer momento, mas tão somente se o prazo prescricional do direito à cobrança do crédito não tiver se esgotado.

4.2 O PARCELAMENTO E A CONFISSÃO DE DÍVIDA

A possibilidade de retratação do contribuinte, no que diz respeito a uma confissão de dívida oriunda de um parcelamento tributário, se revela como uma questão bastante tormentosa no direito pátrio.

Isto porque os diplomas legais são quase unânimes ao consignar que o pedido de parcelamento acarreta necessariamente confissão irretratável e

irrevogável do débito fiscal, obstando que o sujeito passivo insurja-se, posteriormente, quanto à cobrança do tributo.¹⁹⁹

Seguindo a mesma diretriz cristalizada pelo legislador, a jurisprudência do STJ e dos demais tribunais²⁰⁰ vem entendendo pela impossibilidade do contribuinte discutir dívida parcelada, conforme se depreende do excerto extraído do Recurso Especial 147.697/SP²⁰¹, cujo teor abaixo se reproduz: “No momento em que o contribuinte prefere parcelar a dívida, aceita o que lhe é exigido pelo Fisco, não mais havendo lugar para a discussão sobre o principal e os acréscimos”.

Entretanto, em que pese a autoridade da tese firmada pela jurisprudência e consagrada pela legislação, parece-nos que a irretratabilidade e irrevogabilidade da confissão em matéria de Direito Tributário não são absolutas, podendo ser desconstituídas pelo contribuinte no âmbito administrativo ou judicial, independentemente da adesão ao parcelamento.

¹⁹⁹ Neste sentido, o art. 3º, I, da Lei nº 9.964/00: “A opção pelo REFIS sujeito a pessoa jurídica à: I – confissão irrevogável e irretratável dos débitos referidos no art. 2º.”

²⁰⁰ É o que se infere destes julgados: “TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. REGULARIDADE DA CDA. TERMO DE PARCELAMENTO DO DÉBITO FISCAL. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO TÍTULO. 1. Com o parcelamento do débito, houve a confissão irretratável quanto aos valores devidos ao fisco. 2. No termo de confissão de dívida fiscal, o contribuinte devedor não só confessou o débito, mas também renunciou expressamente a qualquer contestação quanto ao valor e procedência da dívida, assim como aceitou o caráter irretratável e definitivo da confissão. 3. Não há, pois, como se alegar, a esta altura, anistia, decadência ou prescrição. 4. CDA cuja presunção de legitimidade se mantém. 5. Apelação improvida. (TRF3 – Apelação cível - 44956: AC 2214 SP 91.03.002214-5, Rel. Juiz Venilto Nunes DJ. 30.08.2007)”;

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PROVA PERICIAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. PEDIDO DE PARCELAMENTO. CONFISSÃO IRRETRATÁVEL E IRREVOGÁVEL DO DÉBITO. DENÚNCIA ESPÔNTANEA. SELIC. 1. Se a questão judicial foi resolvida pelo exame de matéria eminentemente de direito, cuja análise tornou prejudicada a apreciação da questão fática submetida à comprovação pericial, não caracteriza cerceamento de defesa o seu indeferimento. 2. Não pode o contribuinte, que optou espontaneamente pelo parcelamento da dívida, confessando sua existência e aceitando o valor do débito e as condições estabelecidas, constantes do formulário por ele assinado, vir socorrer-se do judiciário para revisão do ato formal a que aderiu. 3. A adesão ao parcelamento condiciona-se à **confissão** irrevogável e **irretratável** dos débitos fiscais, equivalendo à renúncia ao direito sobre o qual se baseia a ação em que são discutidos. 4. Assente entendimento no STJ, no sentido de que a efetivação do parcelamento não configura denúncia espontânea e não afasta a multa moratória, bem como pela validade da utilização da taxa SELIC na atualização monetária dos créditos tributários. 5. Apelação não provida. 6. Peças liberadas pelo Relator, em 18/11/2008, para publicação do acórdão (TRF1, 7ª T. - AC 2000.01.00.083072-0/MT; Apelação Cível, Rel. Des. Federal Luciano Tolentino Amaral, DJ 28.11.2008).”

²⁰¹ 1ª Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, j. 07.11.1997, DJU 15.12.1997.

Entender o contrário importa em vilipêndio à Constituição, sobretudo ao direito de ação (inafastabilidade do poder judiciário), encampado no art. 5º, XXXV da CF.²⁰² Vejamos.

A confissão traduz-se na emissão de declaração de vontade de uma das partes, que admite a veracidade de fatos, implicando-lhe prejuízos. Consiste, portanto, em inequívoca manifestação volitiva que se opera no mundo dos fatos, não guardando relação com as consequências desencadeadas na esfera jurídica.

Por voltar-se estritamente para fatos, a confissão pode ser revogada ante à existência de vício de consentimento, tais como o erro de fato (e não de erro de direito²⁰³), o dolo ou a coação, nos moldes preconizados pelo art. 214, do Código Civil e 352, do Código de Processo Civil.

Fixadas estas premissas, surgem as seguintes indagações: é possível a vontade do confitente dar origem a uma obrigação tributária? Em outras palavras, diante de um fato jurídico inexistente ou existente de maneira diversa do confessado, a exigibilidade do crédito tributário deve subsistir, tão somente, porque se convencionou que a confissão de dívida é irretratável? Ou ainda: tem

²⁰² Este é também o entendimento de Alexandre Macedo (O parcelamento de débito tributário e a ineficácia das condicionantes cláusulas de 'confissão irretratável' e de 'renúncia de discussão administrativa e judicial' do objeto parcelado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 123, p.10) e Hugo de Brito Machado (*Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. II e III. São Paulo: Atlas, 2005, p.288).

²⁰³ A lição é de Moacir Amaral Santos: "o erro de direito não constitui fundamento para a revogação da confissão. Considerando que esta reconhece a verdade de fatos, não do direito, a doutrina repele a sua revogabilidade por erro referente a este precisamente por nada ter a confissão com as afirmações jurídicas." (*Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*. São Paulo: Saraiva, 1981, p.415). Há, porém, como se admitir a revogação de erro de direito, quando o fato confessado implicar no reconhecimento de vínculos jurídicos. É o que se deflui do escólio de Devis Echandia: "Por regra geral, o erro de direito, isto é, sobre os efeitos jurídicos do ato, não motiva a revogação da confissão, porque não impede que o fato seja certo; mas se o erro de direito conduz à confissão de uma obrigação que não existe ou a negar a existência de um direito que se tem, apresenta-se, também em última instância, como erro de fato, e, por conseguinte, aquele é apenas sua causa, que autoriza sua revogação. Se o erro de fato serve para revogar a confissão, não importa que se origine a partir de um erro de direito. Neste sentido, tem razão Lessona e outros autores por ele citados, ao aceitar a revogabilidade quando o erro de direito produza a confissão de um vínculo obrigatório que não existe". (*Teoria general de la prueba judicial apud TOMÈ*, Fabiana. Interesse de agir em ação de revisão de parcelamento de débitos tributários. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhaes; CHIESA, Clélio; CARDOSO, Laís Vieira (Coords.). *Parcelamento Tributário*. São Paulo: MP, 2008, p.91).

o confitente o poder de convalidar tal vício?

A resposta positiva a estes questionamentos descaracterizaria a obrigação tributária, atribuindo-a um caráter iniludivelmente contratual, o que beira às raias do absurdo. O nascimento da obrigação tributária prescinde da manifestação da vontade do Fisco ou do contribuinte, devendo obediência ao princípio da legalidade (art. 150, I, da CF).

Ao se constatar que o fato gerador é fictício ou não se verificou tal como confessado, impossível se cogitar da existência de uma obrigação tributária.

Assim, não é porque o sujeito passivo requereu o parcelamento, com vistas à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que a constatação posterior da inexistência ou inexigibilidade do tributo será desconsiderada. O acordo celebrado entre a administração pública e o contribuinte tem um âmbito restrito, pois encontra seu fundamento de validade na lei. O parcelamento não pode ser vislumbrado como um contrato que faz lei entre as partes (*pacta sunt servanda/lex inter partes*), regido sob a égide da autonomia privada e da liberdade negocial inerentes às relações cíveis.

Para ilustrar, tome-se como exemplo um auto de infração lavrado contra templo de entidade religiosa, por não pagamento do IPTU. A instituição, reconhecendo sua condição de inadimplente, ingressa administrativamente com um pedido de parcelamento. Depois de pagar algumas prestações descobre que o tributo era indevido, pois os templos de qualquer culto possuem imunidade assegurada constitucionalmente pelo art. 150, VI, “b”.

A confissão da entidade religiosa operou-se em relação a um fato:

não pagamento de IPTU, mas isto não pode repercutir nos efeitos ocasionados no mundo jurídico. O fato ocorrido no mundo fenomênico estava em desconformidade com o modelo descrito na hipótese de incidência tributária, culminando na inexistência do fato gerador e, por conseguinte, no não nascimento da obrigação tributária.

A vontade do confitente não teria o condão de convalidar o vício, pois o tributo, repita-se, somente pode ser instituído por lei (ex lege). Assim, “o tributo, ou é devido como simples consequência da incidência da norma, ou não é, se incidência não houve”.²⁰⁴

Na mesma direção, José Eduardo Soares de Melo²⁰⁵ afirma:

A confissão irrevogável e irretroatável dos débitos, como condição para o enquadramento no regime dos parcelamentos, constitui requisito inconstitucional, implicando cerceamento do direito de defesa, porquanto os débitos têm exclusiva origem na realização dos fatos geradores (líquidos e certos). A obrigação tributária decorre da subsunção da previsão normativa aos acontecimentos concretos, e nunca de simples declaração (ou confissão) dos particulares.

A irretroatabilidade da confissão não é, pois, um valor absoluto e encontra limites no quanto preconizado pela lei e pela Carta Magna. Não se quer com isso legitimar a conduta do contribuinte que, arrependido de ter confessado a dívida perante a fazenda pública, simplesmente retrata-se sem nenhum motivo plausível.

A confissão se reveste, sim, de importância, pois funciona como instrumento para coibir que estas situações ocorram. Possui ainda a relevante

²⁰⁴ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2005, p.294.

²⁰⁵ MELLO, José Eduardo Soares de. Refis e Paes – Hipóteses e requisitos legais para a exclusão dos programas de parcelamento In: *Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006, p.377.

função de inverter o ônus da prova, dispensando o sujeito ativo de provar o fato que deu origem ao débito tributário. Ficando, porém, provado que o evento ocorreu em desacordo com a norma, os efeitos da confissão devem ser elididos.

A Lei nº 9.964/00 que disciplina o programa REFIS reconheceu a possibilidade de o contribuinte requerer a repetição do indébito de valor pago indevidamente ou a maior, evidenciando que a tendência, embora ainda sutil, é a de flexibilizar a irretratabilidade da confissão nos casos de parcelamento. É o que se infere do *caput* do seu art. 38: “O pagamento indevido ou maior que o devido efetuado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal – Refis -, ou do parcelamento a ele alternativo será restituído a pedido do sujeito passivo”.

Nesta mesma seara, o artigo único do Ato Declaratório Interpretativo nº 17, editado pela Secretaria da Receita Federal em 28 de dezembro de 2005, entendeu pela inaplicabilidade da cláusula de irrevogabilidade e irretratabilidade da dívida estabelecendo que:

O contribuinte que efetuou pagamento de tributos e contribuições com base no art. 5º, da Medida Provisória n. 2222, de 4 de setembro de 2001, e na Lei n. 10.431, de 24 de abril de 2002, em valor superior ao devido , tem direito à restituição ou compensação da parcela comprovadamente paga a maior, de acordo com os procedimentos previstos na legislação tributária federal para os tributos e as contribuições federais.

O STF também já admitiu a invalidade da confissão da dívida em julgado em que uma instituição educacional sem fins lucrativos descobriu após o pagamento de nove parcelas que gozava de imunidade tributária, sendo indevida a exação cobrada pelo fisco, conforme demonstra a ementa abaixo:

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO.

RECONHECENDO O JULGADO O IMPLEMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS PARA SEU RECONHECIMENTO, ESCAPA AO CRIVO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO O REEXAME PRETENDIDO PARA DEMONSTRAR A INOCORRENCIA DOS PRESSUPOSTOS DA IMUNIDADE. RECONHECIDA A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. NÃO PREVALECE O PRINCÍPIO DA CONFISSÃO IRRETRATÁVEL DA DÍVIDA. ART. 63, PARÁGRAFO 2, DO DECRETO-LEI N. 147/67. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO. (RE nº 92.983/SP, Rel. Min. Cordeiro Guerra, DJ 14.11.1980)

Em síntese, não se pode imputar ao contribuinte, de maneira intangível, as consequências de aderir a um parcelamento que implique na irretratabilidade e irrevogabilidade da confissão de dívida.

4.3 PARCELAMENTO E DISCUSSÃO JUDICIAL

Após examinarmos o instituto da confissão de dívida, mormente no que diz respeito a sua irretratabilidade e irrevogabilidade, resta saber se a desistência das impugnações e recursos administrativos, bem como de qualquer discussão em juízo a respeito da exigência fiscal é condição *sine qua non* para o contribuinte aderir ao parcelamento.

A solução da questão se volta para os mesmos argumentos expendidos linhas acima, perpassando pela natureza jurídica da obrigação tributária, do tributo (*ex lege*) e da própria confissão de dívida, sem olvidar o respeito aos princípios constitucionais.

Na contramão desta diretriz, mais uma vez a legislação peca ao estabelecer como requisito para se deferir o parcelamento, além da confissão irretratável e irrevogável da dívida, a desistência de qualquer discussão seja na

esfera administrativa ou judicial.²⁰⁶

A jurisprudência, contudo, visando amenizar o rigor da lei, sedimentou entendimento de que a adesão ao parcelamento não implica em renúncia tácita às ações judiciais que estiverem em curso, por se tratar de ato personalíssimo que somente pode ser exercido pelo titular do direito, como se infere do aresto abaixo:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. ADESÃO AO REFIS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. RENÚNCIA AO DIREITO EM QUE SE FUNDA A AÇÃO. MANIFESTAÇÃO EXPRESSA DO EMBARGANTE.

1. A Lei 9.964/2000, no seu art. 2º, § 6º, tem como destinatários os autores das ações que versam os créditos submetidos ao REFIS. Em consequência, tanto o particular em ação declaratória, quanto a Fazenda que aceita a opção ao programa, renunciam ao direito em que se fundam as ações respectivas, porquanto, mutatis mutandi, a inserção no REFIS importa novação à luz do art. 110 do CTN c/c o art. 999, I, do CC. 2.. Os embargos à execução têm natureza de ação de conhecimento introduzida no organismo do processo de execução. Em consequência, a opção pelo REFIS importa em o embargante renunciar ao direito em que se funda a sua oposição de mérito à execução. Considere-se, ainda, que a opção pelo REFIS exterioriza reconhecimento da legitimidade do crédito. 3. Encerrando a renúncia ao direito em que se funda a ação ato de disponibilidade processual, que, homologado, gera eficácia de coisa julgada material, indispensável que a extinção do processo, na hipótese, com julgamento de mérito, se dê por iniciativa expressa do embargante, ainda que tenha optado pelo REFIS. Até porque, do não-preenchimento dos pressupostos para a inclusão da empresa no programa de parcelamento é questão a ser verificada pela autoridade administrativa, fora do âmbito judicial.

4. Recurso Especial provido”. (STJ, RE 509.238, Rel Min, Luiz Fux, 1ª T., DJ. 19.12.2003).

Assim, embora a adesão ao parcelamento obrigue, na forma da lei,

²⁰⁶ É o que se verifica no diploma legal que disciplina o Refis, art. 5º, § 2º, do Decreto nº 3.431/00, vazado nestes termos: “Na hipótese de crédito com exigibilidade suspensa por força do disposto no inciso IV do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), a inclusão, no REFIS, dos respectivos débitos implicará dispensa dos juros de mora incidentes até a data de opção, **condicionada ao encerramento do feito por desistência expressa e irrevogável da respectiva ação judicial e de qualquer outra, bem assim à renúncia do direito, sobre os mesmos débitos, sobre o qual se funda a ação**”. (negritos adotados).

o contribuinte a desistir da ação judicial, não é dado ao magistrado o poder de declarar a renúncia de ofício e determinar a extinção do processo com julgamento do mérito (art. 269, V, do CPC).

Não bastasse isso, pensamos que nenhuma lei pode exigir do sujeito passivo que simplesmente renuncie o seu direito de invocar o Judiciário²⁰⁷. Trata-se de direito fundamental (art. 5º, XXXV, CF), a que o constituinte originário atribuiu o *status* de cláusula pétrea (art. 60, § 4º, IV, CF/88), afigurando-se inconcebível a limitação ou condicionamento perpetrado pelo legislador ordinário.

Na mesma direção, destacando a impossibilidade de restrição ao direito de ação, Alexandre Macedo Tavares afirma²⁰⁸:

Cláusula condicionante desse jaez há de ser tida como inoperante ou absolutamente ineficaz, à medida que não pode maltratar (nem mesmo arranhar superficialmente) o direito e garantia fundamental de ação, consagrado pelo art, 5º, inciso XXXV, da Lex Fundamental. Não há de prevalecer qualquer preceito legal contrário à letra e ao espírito da Constituição. Uma Constituição escrita, como lei máxima sagrada e superior, ordena, obriga, determina, impõe.

Portanto, não pode o contribuinte ser impedido de questionar a ilegalidade, ou inconstitucionalidade da exigência fiscal com o fito de buscar a desconstituição do seu débito, tão somente porque requereu o parcelamento. A confissão de dívidas, “exigida como um dos requisitos para o ingresso em programa de parcelamento, não se reveste de força legal que impeça posterior

²⁰⁷ Neste sentido Fábio Junqueira e Maria Inês Murgel assinalam que “Transacionar a desistência de uma demanda na qual se afere, no futuro, que o tributo era efetivamente indevido, equivale a uma transação em que o objeto transacionado é a vida ou a liberdade da pessoa”. (*Parcelamento Tributário e Moratória*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2006, p.91).

²⁰⁸ TAVARES, Alexandre Macedo. O parcelamento de débito tributário e a ineficácia das condicionantes cláusulas de ‘confissão irretroatável’ e de ‘renúncia de discussão administrativa e judicial’ do objeto parcelado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 123, São Paulo: Dialética, 2005, p.13.

discussão quanto aos valores envolvidos.”²⁰⁹

É o que vem decidindo também a jurisprudência, conforme demonstra a ementa abaixo:

1. A confissão de dívida tributária não impede a sua discussão em juízo, fundada na inconstitucionalidade, não-incidência ou isenção do tributo ou em erro quanto ao fato. Se é fato que, lavrado o respectivo termo, este adquire força de lei entre as partes, igualmente verdadeiro é dizer-se que se trata de ato administrativo vinculado (cuja validade depende do cumprimento dos ditames legais a que está sujeito), e a irretratabilidade de que se reveste não se sobrepõe ao direito do contribuinte de ver-se corretamente cobrado, e, menos, ainda, **à garantia constitucional de tutela jurisdicional de lesão ou ameaça a direito.** - **A obrigação tributária decorre de lei,** e a confissão do contribuinte diz respeito tão-somente ao fato do inadimplemento, do que denota não importar, a concordância inicial do contribuinte com o valor do débito apurado pelo Fisco, na imutabilidade deste, **pois que, ao credor, não se reconhece o direito de cobrar mais do que é efetivamente devido, por força de lei”.** (Apelação cível nº 2000.04.01.077132-3/RS, Rel Vivian Josete Pantaleão Caminha, TRF 4ª Região, 1ª T., J. 26.10.2005, DJ 23.11.2005) (negritos aditados).

Ante o exposto, podemos concluir que a imposição da desistência de defesas e recursos na seara administrativa, bem como da discussão judicial como condição para deferir o parcelamento, afigura-se inconstitucional, vilipendiando o princípio do acesso à justiça ou inafastabilidade do Poder Judiciário, insculpido no art. 5º, XXXV, da Carta Magna.

4.4 REPERCUSSÃO DA SÚMULA COM EFEITO VINCULANTE SOBRE O PARCELAMENTO

Analisamos nos itens anteriores a natureza jurídica do

²⁰⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Interesse de agir em ação de revisão de parcelamento de débitos tributários. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CHIESA, Clélio; CARDOSO, Laís Vieira (Coords). *Parcelamento Tributário*. São Paulo: MP, 2008, p.88.

parcelamento, o seu regime jurídico, a competência e os requisitos para a sua concessão, os efeitos de sua extinção, bem como a sua relação com a confissão de dívida e a discussão judicial. Agora, analisaremos as conseqüências da edição de uma súmula com efeito vinculante que reconhece a inconstitucionalidade da norma instituidora do parcelamento ou do crédito parcelado.

Na primeira hipótese, imagina-se que o contribuinte parcela sua dívida, mas, no curso do parcelamento, o Pretório Excelso edita uma súmula com eficácia vinculante certificando a invalidade do instrumento normativo criador do parcelamento, por inobservância ao princípio da legalidade tributária, tal como acontece na situação em que aquele é concedido por decreto.

Na outra situação, suponha-se que o contribuinte parcela o seu débito, mas na vigência do parcelamento, o Supremo Tribunal Federal edita uma súmula com efeito vinculante confirmando a inconstitucionalidade do crédito parcelado ou a invalidade da norma infraconstitucional que disciplina os prazos de prescrição e decadência, tal como aconteceu com a edição da Súmula Vinculante nº 08.

Passemos, então, ao estudo da repercussão da súmula com eficácia vinculante nessas hipóteses.

4.4.1 Consequências do reconhecimento da inconstitucionalidade da norma instituidora do parcelamento

4.4.1.1 Pagamento parcial

Neste caso, o sujeito passivo realizou o pagamento de algumas parcelas e, posteriormente, o Supremo Tribunal Federal, durante a vigência do

parcelamento, editou uma súmula com eficácia vinculante em caráter prospectivo reconhecendo a inconstitucionalidade da norma instituidora do parcelamento e, por conseguinte, a eficácia dos pagamentos efetuados.

Entendemos que, nessa hipótese, restabelece a exigibilidade do saldo remanescente do crédito tributário,²¹⁰ que se encontrava suspensa, por força do art. 151, VI, do Código Tributário Nacional. Trata-se, pois, de um pagamento parcial, em que o contribuinte deverá quitar o restante da dívida à vista ou em parcelas, desde que com fundamento em uma nova norma válida. Exemplo: o sujeito passivo, com fulcro no parcelamento concedido por decreto, parcelou o seu débito de R\$ 10.000,00 em 10 prestações de R\$ 1.000,00. Após o pagamento das quatro primeiras parcelas, o STF editou uma súmula com eficácia vinculante confirmando a inconstitucionalidade da concessão do parcelamento por decreto. Assim, os pagamentos realizados serão considerados eficazes devendo o Fisco exigir o saldo remanescente de R\$ 6.000,00 acrescidos de juros de mora, salvo disposição de lei em contrário.

A exigibilidade do restante do crédito tributário, entretanto, não deverá ser acrescida da multa de mora, eis que nesta hipótese não foi o contribuinte que deu causa ao retorno do exercício do direito de cobrança do Fisco. Não existe ato ilícito, vale dizer, descumprimento da norma que instituiu o parcelamento, mas tão somente uma atividade viciada da Administração que concedeu o parcelamento.

De fato, durante o parcelamento, salvo na hipótese de seu descumprimento pelo particular, não há que se falar em ilicitude do comportamento do contribuinte e, por conseguinte, na aplicação da multa de

²¹⁰ Vale ressaltar que, embora a exigibilidade restabeleça com um novo valor, não há que se falar em um novo crédito tributário, eis que o parcelamento não configura uma novação, conforme demonstramos no item 1.1.3.

mora, uma vez que este se encontra amparado pela sua concessão.

O parcelamento não tem apenas a eficácia de neutralizar o ato administrativo de lançamento, tem, também, o efeito positivo de proteção ao contribuinte. Noutras palavras, na vigência do parcelamento não há apenas o afastamento da exigência, mas, também, a atribuição de uma proteção positiva ao particular.

Assim, se não há descumprimento do parcelamento, a consequência é que não há como sancionar o sujeito passivo da obrigação, por faltar a ocorrência do antecedente da norma sancionadora.²¹¹ Logo, não há que se falar em ilicitude do contribuinte e, por conseguinte, em mora.

Ao contrário da multa de mora, sustentamos que neste caso os juros moratórios, salvo disposição de lei em contrário, sempre irão incidir,²¹² tendo em vista o seu caráter indenizatório.²¹³

4.4.1.2 Restituição das parcelas pagas

Noutra hipótese, o contribuinte quitou algumas parcelas e, posteriormente, o Supremo Tribunal Federal editou uma súmula com efeito vinculante com eficácia retroativa reconhecendo a inconstitucionalidade da norma que criou o parcelamento e, por conseguinte, a ineficácia dos pagamentos anteriormente realizados.

²¹¹ Nesse sentido, Estevão Horvath e José Roberto Pernomian Rodrigues asseveram: “Corolário da inoccorrência da mora é a inexigibilidade da multa. A multa é sanção pelo descumprimento do comando da norma jurídica primária; não sendo o comando descumprido, em virtude da existência de uma outra norma jurídica singular responsável pela sua alteração, não houve comportamento contrário ao determinado pelo ordenamento jurídico; porquanto não há que se falar em sanção (multa).” (Efeitos da Modificação de uma Decisão Judicial em Matéria Tributária. *Revista de Processo*, n. 89, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p.54).

²¹² Convém lembrar que o mesmo ocorre com a correção monetária, uma vez que esta é mera atualização da moeda, não representa qualquer acréscimo.

²¹³ No dizer de Maria Helena Diniz “os juros moratórios consistem na indenização pelo retardamento na execução da dívida.” (*Dicionário Jurídico*. v.03. São Paulo: Saraiva, 1998, p.30).

Assim, o parcelamento juntamente com as quantias já pagas pelo sujeito passivo desapareceriam, como se nunca tivessem existidos, tendo em vista que o caráter retroativo da súmula importa em apagar do mundo jurídico os efeitos produzidos por atos em desconformidade com o seu conteúdo.

Em razão disso, sustentamos que o crédito tributário voltaria ao seu valor originário, acrescido dos juros de mora, salvo disposição de lei em contrário, e correção monetária para fins de cobrança pelo Fisco, como se não tivesse acontecido nenhum pagamento.

Além disso, os pagamentos anteriormente realizados serão reputados ineficazes, devendo, portanto, ser restituídos integralmente ao sujeito passivo, nos termos do art. 165, do Código Tributário Nacional.

4.4.1.3 Manutenção no parcelamento de acordo com as condições nele vigentes

Não obstante as consequências descritas acima, sustentamos que, nessas situações, o sujeito passivo poderá permanecer no parcelamento de acordo com as condições nele vigentes.²¹⁴ Noutro dizer, os efeitos da norma criadora do parcelamento devem persistir em relação ao particular, independentemente da eficácia conferida à súmula com efeito vinculante.

Isto porque o contribuinte: (i) sempre esteve de boa-fé pagando em dia suas parcelas e atendendo às condições impostas para a adesão ao parcelamento; e (ii) em nenhum momento concorreu para o vício da norma que criou o parcelamento e cuja inconstitucionalidade foi reconhecida pela súmula

²¹⁴ Este é também o entendimento de HACK, Érico; DALLAZEM, Dalton Luiz. *Parcelamento do Crédito Tributário*. Curitiba: Juruá, 2008, p.64.

com eficácia vinculante.

Portanto, a relação jurídica firmada com fulcro na norma vigente à época da adesão deve subsistir, não devendo, pois, o particular suportar os danos decorrentes da edição da referida súmula.

É o que ensina Celso Antônio Bandeira de Mello:²¹⁵

Atos nulos e anuláveis sujeitam a regime igual quanto:

a) à persistência de efeitos em relação a terceiros de boa-fé, bem como de efeitos patrimoniais pretéritos concernentes ao administrado que foi parte na relação jurídica, quando forem necessários para evitar enriquecimento sem causa da Administração e dano injusto ao administrado, se estava de boa-fé e não concorreu para o vício do ato.

Ressalta-se, ainda, que a permanência no parcelamento não traz prejuízo para o Fisco, que, ao final da sua vigência, receberá a totalidade do seu crédito devidamente corrigido.

Finalmente, esse entendimento encontra suporte no princípio da segurança jurídica, possibilitando o contribuinte planejar sua situação econômica com base no parcelamento concedido. Como observa Humberto Ávila:²¹⁶ “O princípio da Segurança Jurídica exige, quando muito que os cidadãos possam calcular antecipadamente os seus encargos fiscais.”

De fato, o término do parcelamento durante a sua vigência, em função do reconhecimento da inconstitucionalidade da norma que lhe dava suporte, pela edição de uma súmula com eficácia vinculante, configura um caso de grande insegurança jurídica.

²¹⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 11.ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.468.

²¹⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p.297.

4.4.1.4 Ineficácia posterior ao pagamento da última parcela

Nesta situação, o contribuinte realizou o pagamento da última parcela e, após a sua quitação, o Pretório Excelso editou uma súmula com eficácia vinculante reconhecendo a inconstitucionalidade do fundamento de validade do parcelamento.

Caso a eficácia da referida súmula seja prospectiva, pensamos que o crédito terá sido extinto, nos termos do art. 156, I, do Código Tributário Nacional, eis que, conforme demonstrado no item anterior, os pagamentos realizados pelo contribuinte são reputados como eficazes. Em razão disso, não há que se falar: (i) no retorno da exigibilidade do crédito tributário, uma vez que este não mais existe; e (ii) na repetição do indébito, já que os pagamentos efetuados foram reconhecidos como legítimos.

De outro modo, na hipótese de súmula epigrafada ser editada em caráter retroativo, os pagamentos anteriormente realizados com base na norma, cuja inconstitucionalidade houver sido reconhecida, serão considerados indevidos. Assim, o crédito tributário retornará ao seu valor originário, acrescido dos juros de mora, salvo disposição de lei em contrário ou de determinação do STF, e correção monetária, para fins de cobrança pelo Fisco, e os pagamentos anteriormente efetuados poderão ser objeto de restituição.

4.4.2 Consequências do reconhecimento da inconstitucionalidade do crédito parcelado

Aqui, o contribuinte realiza o parcelamento e, durante a sua vigência, é editada uma súmula com eficácia vinculante que reconhece a inconstitucionalidade do crédito parcelado.

Se a súmula epigrafada apresentar caráter prospectivo, entendemos que o parcelamento e o crédito tributário serão extintos, respectivamente. O primeiro, pela perda do seu objeto, e o segundo, em razão da decisão judicial passada em julgado, conforme dispõe o art. 156, X, do Código Tributário Nacional. Isso significa dizer que o sujeito passivo não deverá adimplir as parcelas remanescentes, e o Fisco, por sua vez, não exigirá o saldo restante do crédito tributário.

Verifica-se, entretanto, que, nesta situação, o contribuinte não terá direito de repetir a importância das parcelas já pagas, uma vez que o caráter prospectivo da súmula confere eficácia aos valores anteriormente recolhidos.

Por outro lado, se a referida súmula tiver eficácia retroativa, além das consequências descritas acima, o sujeito passivo poderá repetir os pagamentos anteriormente realizados, já que a retroatividade da súmula reconhece a ineficácia das quantias pagas.

4.4.3 Consequências do reconhecimento da invalidade da norma infraconstitucional que disciplina os prazos de prescrição e decadência – Súmula Vinculante nº 08

Conforme demonstramos no capítulo anterior, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.882-9, que resultou na edição da Súmula Vinculante nº 08, pacificou o entendimento de que o prazo de decadência e prescrição aplicável às contribuições previdenciárias é de cinco anos, tal como nos demais créditos de natureza tributária, como determina o Código Tributário Nacional.

Além da declaração de inconstitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal resolveu modular os efeitos dessa decisão estabelecendo que: (i) os créditos pendentes de pagamento não poderão ser cobrados, em nenhuma hipótese, após o lapso temporal quinquenal; e (ii) os pagamentos já realizados só podem ser restituídos, compensados ou de qualquer forma aproveitados, caso o contribuinte tenha assim pleiteado até a mesma data pela via administrativa ou judicial.

Passemos, então, ao exame dos efeitos dessa súmula sobre o parcelamento.

4.4.3.1 Créditos parcelados pendentes de pagamento

Parece-nos que, em relação aos créditos previdenciários pendentes de pagamento em parcelamento em curso, a decisão do STF é clara no sentido de que esses jamais poderão ser cobrados após o lapso temporal previsto no CTN, segundo se depreende do trecho do voto do Min. Gilmar Mendes no RE nº 559.882-9:

Nesse sentido, o Fisco resta impedido de exigir fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN as contribuições da Seguridade Social.

[...]

Em outras palavras, créditos pendentes de pagamento não podem ser cobrados, em nenhuma hipótese, após o lapso temporal quinquenal.

Não bastasse isso, a Súmula nº 08 tem efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, o que impede, ainda mais, a exigência dos créditos parcelados pendentes de pagamento, após o prazo quinquenal.

A sua inobservância pela autoridade, a nosso ver, implica em violação ao seu dever funcional, acarretando sanções nas esferas administrativa (infração administrativa), penal (crime contra a Administração Pública e crime de responsabilidade), e civil (responsabilidade civil do Estado). Deveras, as penalidades advindas do descumprimento do efeito vinculante devem recair sobre a decisão judicial ou o ato administrativo que violou ou deturpou o conteúdo da súmula, bem como sobre a autoridade que o produziu.

Logo, se o contribuinte parcelou débitos de contribuições previdenciárias e na vigência do parcelamento ainda existem créditos pendentes de pagamento, após 11 de junho de 2008, estes não poderão mais ser exigidos pelo Fisco, se decorrido o prazo quinquenal, sob pena de incorrer nas sanções supra.

Por outro lado, se o contribuinte romper com o parcelamento antes ou após a referida data, o Fisco poderá realizar a cobrança, com os devidos acréscimos, dos créditos previdenciários parcelados não atingidos pelo lapso temporal de cinco anos, desde que não tenha transcorrido o prazo do seu direito de ação.

4.4.3.2 Pagamentos realizados e a restituição

Em relação aos pagamentos realizados de créditos previdenciários e a possibilidade de sua restituição, a decisão supra do Pretório Excelso pode ser assim resumida: (i) os pagamentos realizados e não impugnados administrativa ou judicialmente, antes da conclusão do julgamento (11.06.08), não poderão ser restituídos; e (ii) os recolhimentos efetuados e discutidos administrativa ou judicialmente, antes de 11 de junho de 2008, poderão ser restituídos.

Verifica-se, pois, que o contribuinte somente poderá reaver os pagamentos realizados se existir litígio administrativo ou judicial acerca do tema antes da conclusão desse julgamento.

Todavia, se os pagamentos forem feitos em parcelas, há quem²¹⁷ entenda que estas somente poderão ser recuperadas na hipótese da existência de discussão administrativa ou judicial, conjugada com o rompimento do contribuinte do parcelamento antes da referida data, uma vez que o “direito positivo brasileiro não prevê a hipótese de existência de parcelamento de créditos tributários objetos de discussão judicial ou administrativa.”²¹⁸

Dessa forma, a restituição dos recolhimentos feitos no parcelamento deveria atender aos seguintes requisitos: (i) rompimento do parcelamento antes de 11 de junho de 2008; (ii) decurso do lapso temporal de cinco anos em alguns períodos demarcados; e (iii) existência de lide administrativa ou judicial acerca do tema.

Não obstante o entendimento externado no julgamento acima, sustentamos que os pagamentos realizados no parcelamento, referentes aos créditos previdenciários atingidos pelo lapso temporal de cinco anos devem ser recuperados pelo contribuinte, mesmo com o rompimento do parcelamento após a data do julgamento, e independentemente de discussão nas esferas administrativa ou judicial, sob pena de violação aos princípios mais comezinhos do Direito, senão vejamos.

A restrição imposta pelo Supremo Tribunal Federal à recuperação

²¹⁷ JANINI, Tiago Capp. Os Efeitos Produzidos pela Modulação da Declaração de Inconstitucionalidade do Prazo Prescricional de Dez Anos para a Cobrança dos Créditos Previdenciários na Hipótese de Parcelamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 159, São Paulo: Dialética, 2008, p.129.

²¹⁸ *Ibidem, loc.cit.*

dos referidos créditos previdenciários (existência de lide administrativa ou judicial acerca do tema antes da conclusão desse julgamento), no nosso entender, viola o princípio geral da proibição do enriquecimento sem causa.

Segundo Paulo Pimenta²¹⁹ “Enriquecimento sem causa significa o acréscimo patrimonial de um dos sujeitos de determinada relação jurídica em detrimento de outro, sem que exista uma causa que justifique esse acontecimento”.²²⁰ Desta definição, conclui o autor, “extraí-se os requisitos necessários à aplicação do princípio: 1) enriquecimento, 2) empobrecimento, 3) ausência de causa que justifique o empobrecimento; 4) relação de pertinência lógica entre o enriquecimento e o empobrecimento.”²²¹

No caso em tela, é notória a presença desses elementos. O primeiro e o segundo requisito nós encontramos na ocorrência do pagamento dos créditos previdenciários atingidos pelo prazo quinquenal e na vedação a sua restituição. O terceiro requisito se verifica na ausência de uma situação protegida pelo direito que justifique o enriquecimento do Fisco. E o último requisito se constata na relação implicacional existente entre o empobrecimento do contribuinte, decorrente de um pagamento indevido, e o enriquecimento do Fisco, oriundo da restrição à recuperação dos pagamentos anteriormente realizados e reconhecidos como indevidos pela Súmula nº 08.

Outro princípio violado pela decisão da Suprema Corte é o

²¹⁹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p.61.

²²⁰ No mesmo sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello afirma: “enriquecimento sem causa é o incremento do patrimônio de alguém em detrimento do patrimônio de outrem, sem que, para supeditar tal evento, exista uma causa juridicamente idônea.” (O Princípio do Enriquecimento sem Causa em Direito Administrativo. *Revista Diálogo Jurídico*, v. I, n. 2, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, maio, 2001. Disponível em: <direitopublico.com.br. Acesso em: 01 jun. 2001, p.4).

²²¹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 61.

princípio da boa-fé.²²² A aplicação deste permite ao particular, como assinala Jesus Gonzalez Perez, “*recobrar la confianza en que la Administración no va a exigirle más de lo que estrictamente sea necesario para la realización de los fines públicos que en cada caso concreto persiga.*”²²³ Já para o Fisco, significa que o contribuinte deve agir com honestidade em todas as fases da relação jurídica.

Ora, a partir do momento em que o sujeito passivo cumpre com as condições do parcelamento e o Fisco, por outro lado, ultrapassa os limites necessários ao alcance do interesse público, mediante a não restituição dos pagamentos anteriormente realizados dos créditos tributários atingidos pelo lapso temporal de cinco anos, restará clara a violação ao princípio da boa-fé.

Pensamos, ainda, que a referida restrição fere também o princípio da moralidade. De fato, o Fisco, ao manter em seus cofres os valores atingidos pelo prazo quinquenal, estará agindo em conformidade com norma declarada e reconhecida como inconstitucional pela Súmula Vinculante nº 08. É o que pontifica Paulo Pimenta:²²⁴

Em matéria tributária, é inegável a sua aplicação, mormente em fase de cobrança do tributo. Na prática de atos administrativos visando fazer com que o sujeito passivo cumpra a obrigação tributária, a Administração deve obedecer esse princípio, não podendo, por exemplo, praticar atos cujos motivos legais estejam previstos em normas declaradas inconstitucionais pelo STF.

²²² Como pontifica Jesus Gonzales Perez “*El principio general de buena fe, que juega, como se há señalado, no solo em El ámbito Del ejercicio de derechos y potestades, sino en el de la constitución de las relaciones y en e cumplimiento de los deberes, comporta La necesidad de una conducta leal, honesta, aquella conducta que, según La estimación de La gente, puede esperarse de una persona.*” (PEREZ, Jesus Gonzales. *El Principio General de la Buena Fe en el Derecho Administrativo*. 2.ed. Madri: Civitas, 1989, p.49).

²²³ PEREZ, Jesus Gonzales. *Op.cit.*, 1989, p.69.

²²⁴ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p.58.

E nem se diga que a irretratabilidade e irrevogabilidade da confissão da dívida parcelada configura óbice à sua restituição, uma vez que estas, conforme demonstramos no item 2 deste capítulo, não são absolutas, podendo ser desconstituídas pelo contribuinte no âmbito administrativo ou judicial, independentemente da adesão ao parcelamento. Entender o contrário, repita-se, importa em vilipêndio à Constituição, sobretudo ao direito de ação (inafastabilidade do poder judiciário), encampado no art. 5º, XXXV, da CF.

Nesse contexto, sustentamos que a súmula em epígrafe permite a restituição das parcelas do crédito previdenciário alcançado pelo lapso temporal de cinco anos, mesmo com o rompimento do parcelamento após 11 de junho de 2008 e independentemente da existência de lide administrativa ou judicial.

5 SÚMULA COM EFEITO VINCULANTE E REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

5.1 CONTEÚDO POSSÍVEL DA SÚMULA COM EFEITO VINCULANTE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

No Brasil, existe um sistema constitucional tributário rígido e exaustivo, como sustentava há bastante tempo Geraldo Ataliba,²²⁵ composto por um conjunto de regras constitucionais que disciplinam a tributação.

Como tais normas jurídicas apresentam conteúdo diverso, regulando desde o arquétipo constitucional do tributo até as hipóteses de não-incidência, uma série de problemas poderá ocorrer em face da edição de uma súmula com efeito vinculante pelo Supremo Tribunal Federal. No momento, a questão a ser enfrentada é a possibilidade de repetição do indébito tributário.

Consoante analisamos anteriormente, a súmula com efeito vinculante, por expressa previsão constitucional (CF, art. 103-A), só poderá versar sobre “matéria constitucional”. Compreende, assim, os problemas de interpretação e de aplicação dos enunciados constitucionais, envolvendo, por conseguinte, a hipótese de declaração da invalidade de norma infraconstitucional, ou seja, a declaração de inconstitucionalidade. Este tema, inclusive, foi proclamado pelo constituinte derivado como um dos objetivos possíveis do instituto em epígrafe (CF, art.103-A, §1º).

Sendo assim, o Pretório Excelso pode editar súmula com efeito vinculante após proferir decisão em sede de controle difuso reconhecendo a inconstitucionalidade de determinada regra-matriz de incidência tributária, o que

²²⁵ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p.21.

poderá possibilitar a repetição do indébito tributário pelos contribuintes que recolheram a exação, como será adiante examinado.

Tal faculdade do sujeito passivo também poderá decorrer da certificação de invalidade da norma infraconstitucional que disciplina os prazos de prescrição e de decadência, como ocorreu em recente julgado, do Supremo Tribunal Federal que invalidou os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, no que se refere aos prazos de decadência e prescrição nesta disciplinados, resultando na edição da Súmula Vinculante nº 08.

Assim, diante das questões suscitadas, examinaremos com maior precisão o instituto da repetição do indébito tributário em virtude da edição de súmula com efeito vinculante que certifica a inconstitucionalidade de norma jurídica tributária declarada inválida pelo Supremo Tribunal Federal.

5.2 POSSIBILIDADE DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Os fundamentos para a repetição do indébito tributário na hipótese em estudo estão localizados no plano constitucional, e não na legislação complementar.

De fato, o próprio diploma legal (CTN), incumbido de disciplinar o ordenamento jurídico tributário, “não raciocina com a hipótese de inconstitucionalidade”²²⁶, preocupando-se tão somente em aferir a compatibilidade do sistema com a legislação tributária²²⁷, isto é, com os

²²⁶ Cf. GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. *Inconstitucionalidade da Lei Tributária – Repetição do Indébito*. São Paulo: Dialética, 2002, p.41.

²²⁷ O art. 96, do CTN, delimita o sentido e alcance da expressão legislação tributária, senão vejamos: “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”. Assim, o âmbito de aplicação do CTN restringe-se a normas legais, revelando-se inócuo para resolver a problemática da repetição do indébito no plano constitucional.

instrumentos *legais* reputados válidos.

É por isso que o art. 165, do CTN, não contempla em nenhum dos seus incisos a possibilidade de restituição de tributo, em virtude de pronúncia superveniente de inconstitucionalidade de ato normativo. Tanto o inciso I quanto o II desse dispositivo regulam situações de erro no recolhimento da exação, e não de reconhecimento de invalidade da norma com base na qual o tributo foi pago. Já o inciso III não constitui modalidade autônoma de repetição, tratando, em verdade, sobre aspectos procedimentais.

A lacuna da lei, porém, não é suficiente para nos conduzir à ilação do descabimento da repetição do indébito no caso em tela, pois existem princípios constitucionais que autorizam a restituição em tal situação.

O primeiro deles, o princípio da supremacia constitucional, cânone de todo ordenamento jurídico que tem na Constituição Federal sua Lei Máxima, significa que a norma constitucional goza de hierarquia formal e material sobre as demais regras jurídicas, sendo, por tal motivo, como assinala Gomes Canotilho, “um parâmetro obrigatório de todos os atos estaduais”.²²⁸ Por conseguinte, nenhuma norma da ordem vigente pode violar a Constituição, a fim de que a sua superioridade não seja comprometida. O desrespeito à Carta Magna não deve importar apenas na invalidação das normas inconstitucionais, devendo também apagar do mundo jurídico os seus efeitos.²²⁹

²²⁸ CANOTILHO, Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 4.ed. Coimbra: Almedina, 2000, p.862.

²²⁹É o que se infere da lição haurida do voto do eminente Ministro Celso de Mello: "Impõe-se ressaltar que o valor jurídico do ato inconstitucional é nenhum. É ele desprovido de qualquer eficácia no plano do Direito. `Uma consequência primária da inconstitucionalidade -- acentua Marcelo Rebelo de Souza ('O Valor Jurídico do Acto Inconstitucional', vol. I/15-19, 1988, Lisboa) -- `é, em regra, a desvalorização da conduta inconstitucional, sem a qual a garantia da Constituição não existiria. Para que o princípio da constitucionalidade, expressão suprema e qualitativamente mais exigente do princípio da legalidade em sentido amplo, vigore, é essencial que, em regra, uma conduta contrária à Constituição não possa produzir cabalmente os exatos efeitos jurídicos que, em termos normais, lhe corresponderiam'. A lei inconstitucional, por ser nula e, conseqüentemente, ineficaz, reveste-se de absoluta inaplicabilidade. Falecendo-lhe legitimidade constitucional, a lei se apresenta desprovida de aptidão

No caso de pagamento do tributo criado por norma inconstitucional, a retirada do ordenamento dos efeitos gerados por tal regra significa a restituição do indébito ao contribuinte, única forma de se preservar por inteiro a superioridade das normas constitucionais.

Outro princípio relacionado ao problema em análise é o da legalidade. Em sua acepção ampla, como legalidade constitucional, impõe ao legislador ordinário a observância de todas as normas constitucionais e infraconstitucionais que funcionam como fundamento de validade da regra-matriz de incidência tributária. Ao exercer a competência tributária, portanto, o ente tributante não pode violar esse princípio. Se o fizer, não poderá auferir quantia recolhida com base no descumprimento da Constituição, para que esse princípio não fique esvaziado.

O princípio da moralidade (CF, art. 37) também comparece como um fundamento do direito à restituição do indébito no caso em análise, pois permitir ao Estado que se aproprie de valores indevidamente recolhidos, significa admitir que este atue de maneira desleal, o que afronta indubitavelmente a moralidade da administração e contraria o interesse público e social.

Por fim, os princípios gerais de direito justificam a restituição do tributo diante do reconhecimento da invalidade da regra-matriz de incidência pela súmula com efeito vinculante, tais como a proibição do enriquecimento sem

para gerar e operar qualquer efeito jurídico. `Sendo inconstitucional, a regra jurídica é nula´ (RTJ 102/671)" (RE nº 136.215-4/210/RJ, Rel. Min. Octávio Galloti, *in* JSTF-LEX 177/212). Leonardo Mussi também acentua esta característica das normas inconstitucionais, mormente na relação tributária, assinalando que: "No pagamento indevido por inconstitucionalidade inexistente erro no âmbito da relação tributária. Até porque a norma inconstitucional não é capaz de instaurar qualquer relação jurídica, pois é nula de pleno direito, não produz qualquer efeito no mundo jurídico *ab initio*." (O prazo para restituição do pagamento indevido por inconstitucionalidade da lei tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 97, p.74).

causa e o princípio da boa-fé.

Nos últimos anos, sólida doutrina foi construída em nosso país acerca da possibilidade da repetição do indébito em caso de pronúncia de inconstitucionalidade da regra-matriz de incidência tributária em sede de controle de constitucionalidade das leis. O posicionamento amplamente majoritário admite o cabimento da repetição.²³⁰

A hipótese de reconhecimento da invalidade de tal norma por uma súmula com efeito vinculante se assemelha ao controle de constitucionalidade, eis que em ambas as situações existem a certificação pelo Pretório Excelso da invalidade normativa. Todavia, a súmula com efeito vinculante tem natureza de norma geral e abstrata, consoante analisado anteriormente, enquanto a norma invalidante produzida em controle abstrato é geral e concreta, sendo individual e concreta na fiscalização difusa. Os fundamentos jurídico-constitucionais da restituição do tributo são semelhantes, com algumas especificidades, tais como, o princípio da nulidade da lei inconstitucional, que não comparece na hipótese de súmula com efeito vinculante, posto que esta não tem natureza de norma invalidante.

5.3 REQUISITOS PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

O primeiro requisito para a repetição do indébito no caso em exame é a atribuição de eficácia retroativa à súmula com efeito vinculante. Como visto anteriormente, a lei que disciplina o procedimento de elaboração, revisão e cancelamento deste ato normativo permite que o Supremo Tribunal Federal

²³⁰ Sobre o assunto, conferir Ricardo Lobo Torres (*Restituição dos Tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p.98), Sampaio Dória (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Causas de impedimento prescricional de indébitos tributários. Ocorrência de coação e inconstitucionalidade. *Revista de Direito Tributário*, n. 39, São Paulo: Revista dos Tribunais, jan./mar. 1987, p.97); Eurico Marcos Diniz de Santi (*Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p.276).

module os seus efeitos temporais, podendo atribuir-lhe eficácia prospectiva ou retroativa.

Se a súmula for editada em caráter prospectivo, os pagamentos do tributo, anteriormente realizados, cuja inconstitucionalidade houver sido reconhecida, serão reputados como válidos, descabendo a repetição. Portanto, apenas na hipótese de retroatividade, que importa em apagar do mundo jurídico os efeitos produzidos por atos em desconformidade com o conteúdo da súmula epigrafada, é que será admitida a restituição do tributo.

Em recente decisão, por exemplo, o Pretório Excelso limitou a eficácia no tempo da pronúncia de inconstitucionalidade em controle difuso e da súmula com efeito vinculante (Súmula Vinculante nº 08), restringindo, desse modo, a restituição do valor pago indevidamente pelo sujeito passivo.

Outrossim, exige-se que a súmula seja publicada no Diário de Justiça e no Diário Oficial da União, consoante determina o art. 2º, § 4º, da Lei nº 11.417/06. Sem a publicação, não há a produção de qualquer efeito no mundo jurídico. Uma vez observado esse pressuposto de eficácia, é que o contribuinte alcançado pela súmula poderá postular a repetição do indébito.

Finalmente, tem-se como terceiro requisito da repetição do indébito na hipótese em estudo, o recolhimento da exação pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária. O pagamento, aliado à sua qualificação como indevido, por uma súmula com efeito vinculante, é que permite a restituição do tributo.

5.4 PRAZO PARA A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Com base na premissa de que o reconhecimento da invalidade da

regra-matriz de incidência tributária por meio de uma súmula com efeito vinculante ou de outro documento normativo que ocasione o surgimento do indébito (ex: lei que verse sobre prazo de decadência do Fisco) permite a restituição do tributo, faz-se mister analisar o prazo para o exercício deste direito subjetivo.

É importante assinalar, inicialmente, que os prazos de prescrição para o contribuinte são regulados pelo art. 168, do CTN. O inciso I estabelece como termo inicial a data da extinção do crédito tributário. Sendo assim, com o pagamento indevido do tributo começa a fluir o prazo para a repetição. Já o inciso II trata da hipótese de decisão administrativa ou judicial que houver reformado, revogado ou rescindido a decisão condenatória. A regra alcança as situações em que o contribuinte impugna o lançamento, não obtendo êxito, conseguindo, posteriormente, invalidar ou desconstituir a decisão que rejeitou a sua pretensão.

Em verdade, as hipóteses elencadas no aludido enunciado prescritivo referem-se aos casos de repetição de indébito previstos no art. 165, do CTN, os quais não englobam a problemática da súmula com efeito vinculante, consoante assinalado anteriormente. Disso se infere que as regras do art. 168 são inaplicáveis às situações em que o Poder Judiciário edita uma norma geral e abstrata, denominada de súmula com efeito vinculante, certificando a inconstitucionalidade da regra-matriz de incidência tributária.

Isso nos conduz à busca de um prazo fora da legislação tributária, em face da lacuna técnica nela existente. Sobre tal problemática, convém observar que a existência de regulamentação dessa matéria pelo CTN não impede a aplicação subsidiária das normas de direito privado.

Acerca da matéria, Aliomar Baleeiro já proclamava que “a prescrição, a quitação etc. conservam, no Direito Financeiro, quando este não houver norma expressa em contrário, a mesma conceituação clássica do Direito Comum”.²³¹

Ocorre, porém, que os prazos regulados nos artigos 205 e 206, do Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, são inaplicáveis à espécie, pois, a exemplo do CTN, também não a regulam. Vale dizer, existe lacuna técnica.

Desse modo, o único texto normativo cuja aplicação se torna possível é o Decreto nº 20.910, de 06 de agosto de 1932, que estabelece em seu art.1º o prazo quinquenal para a prescrição de “qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza”. Defendemos, assim, que é de cinco anos o prazo para a repetição do indébito na hipótese em discussão.²³²

²³¹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.685.

²³² O STJ também aplica o prazo previsto no Decreto nº 20.910/32 quando a lei instituidora do tributo é posteriormente declarada inconstitucional, sustentando que ocorre alteração da natureza jurídica da prestação pecuniária. Esta ementa ilustra o mencionado entendimento: “AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. COMPENSAÇÃO. PIS. COFINS. PRESCRIÇÃO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. CONTAGEM A PARTIR DO TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. PROVIMENTO NEGADO. A declaração de inconstitucionalidade da lei instituidora de um tributo altera a natureza jurídica dessa prestação pecuniária, que, retirada do âmbito tributário, passa a ser de indébito para com o Poder Público, e não de indébito tributário. Com efeito, a lei declarada inconstitucional desaparece do mundo jurídico, como se nunca tivesse existido. Afastada a contagem do prazo prescricional/decadencial para repetição do indébito tributário previsto no Código Tributário Nacional, tendo em vista que a prestação pecuniária exigida por lei inconstitucional não é tributo, mas um indébito genérico contra a Fazenda Pública, aplica-se a regra geral de prescrição de indébito contra a Fazenda Pública, prevista no artigo 1º do Decreto 20.910/32. A declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal não elide a presunção de constitucionalidade das normas, razão pela qual não estava o contribuinte obrigado a suscitar a sua inconstitucionalidade sem o pronunciamento da Excelsa Corte, cabendo-lhe, pelo contrário, o dever de cumprir a determinação nela contida. A tese que fixa como termo *a quo* para a repetição do indébito o reconhecimento da inconstitucionalidade da lei que instituiu o tributo deverá prevalecer, pois, não é justo ou razoável permitir que o contribuinte, até então desconhecedor da inconstitucionalidade da exação recolhida, seja lesado pelo Fisco. Ainda que não previsto expressamente em lei que o prazo prescricional/decadencial para restituição de tributos declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal é contado após cinco anos do trânsito em julgado daquela decisão, a interpretação sistemática do ordenamento jurídico pátrio leva a essa conclusão. Cabível a restituição do indébito contra a Fazenda, sendo o prazo de decadência/prescrição de cinco anos para pleitear a devolução, contado do trânsito em julgado da decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou inconstitucional o suposto tributo. Agravo regimental a que se nega provimento.” (STJ, 2ª T., AgRg no REsp

Quanto ao termo inicial para a fluência do prazo, em face da inaplicabilidade do CTN, reafirme-se, mais uma vez, a regra geral a ser utilizada é a fixada pelo art. 189, do Código Civil, vazado nestes termos: “Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206”.

A lei civil consagrou o princípio da *actio nata*, segundo o qual o prazo prescricional começa a fluir da data da violação do direito, ou seja, do momento em que surge, no mundo jurídico, uma situação desconforme com o direito. Neste sentido, Câmara Leal²³³ assevera em tom categórico:

Não basta, porém, que o direito tenha existência atual e possa ser exercido por seu titular, é necessário, para admissibilidade da ação, que esse direito sofra alguma violação que deva ser removida. É da violação, portanto, que nasce a ação. E a prescrição começa a correr desde que a ação teve nascimento, isto é, desde a data em que a violação se verificou.

É imprescindível também, obviamente, que o titular da pretensão tome conhecimento da violação do direito para que o prazo comece a fluir, pois a prescrição não é um fato puramente objetivo, ou seja, não decorre do simples fato da violação.

429413 / RJ, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ 13/10/2003). A 2ª Câmara do 1º Conselho dos Contribuintes do Ministério da Fazenda em julgamento do Recurso nº 126.885, também proferiu decisão paradigmática sobre a matéria: “ILL – Inconstitucionalidade de Norma Instituidora de Tributo – Restituição – Termo ‘a quo’ do Prazo – 1) Nos casos de inconstitucionalidade da lei instituidora de tributo inexistente a figura do ‘pagamento indevido’ tipificada no artigo 165 do Código Tributário Nacional, razão pela qual é inaplicável o prazo estabelecido pelo artigo 168 do Código Tributário Nacional. 2) Da inconstitucionalidade do tributo exsurge o pagamento sem causa jurídica, cuja restituição deve obedecer ao prazo quinquenal do artigo 1º do decreto nº 20.910/32, que começa a fluir a partir do momento em que se retira da norma legal a presunção de constitucionalidade com a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, como corolário do princípio da *actio nata* [...]”, Rel. Leonardo Mussi da Silva.

²³³ LEAL, Câmara. *Da Prescrição e da Decadência*. São Paulo: Saraiva, 1939, p.33.

A lição de Câmara Leal ²³⁴ é, mais uma vez, preciosa sobre o assunto, merecendo ser transcrita, *in verbis*:

Não nos parece racional admitir-se que a prescrição comece a correr sem que o titular do direito violado tenha ciência da violação. Si a prescrição é um castigo à negligência do titular – cum contra desides homines, et sui juris contentores, odiosae exceptiones oppositae sunt -, não se compreende a prescrição sem a negligência, e esta, certamente não se dá, quando da inércia do titular decorre a ignorância da violação.

No caso trazido à colação, com o pagamento do tributo não há que se falar em desconformidade com o ordenamento jurídico, pois o direito não é violado neste instante. Em verdade, é a publicação da súmula com efeito vinculante que fornece uma nova qualificação aos pagamentos efetuados, à medida que admite que uma determinada regra-matriz de incidência é inconstitucional, inválida, isto é, desconforme com o ordenamento jurídico, dando-se ciência a todos os contribuintes. A partir desse momento, será possível falar em violação do direito.

Por conseguinte, no caso em estudo, o prazo quinquenal para a repetição do tributo fluirá com a publicação da súmula com efeito vinculante no Diário de Justiça e no Diário Oficial da União, como determina o art. 2º, § 4º, da Lei nº 11.417/06. Com a publicação da admissão da invalidade da regra-matriz de incidência tributária, os pagamentos porventura realizados serão qualificados como inválidos, desconformes com o direito, fluindo a partir de então o prazo de prescrição.

²³⁴ *Ibidem*, p.33-34.

5.5 QUESTÕES CONTROVERTIDAS

5.5.1 A repetição do indébito na hipótese de declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade

No ordenamento brasileiro, a declaração de inconstitucionalidade pode ou não importar na pronúncia de nulidade da norma inconstitucional. Explicamos.

O nosso modelo de controle de constitucionalidade foi inspirado no direito norte-americano, no qual a declaração de inconstitucionalidade importa na certificação da nulidade da lei inconstitucional.

Posteriormente, o sistema recebeu influência do direito germânico, passando a admitir, por meio da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a adoção de outras técnicas de declaração de inconstitucionalidade: a interpretação conforme a Constituição e a declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto.

A primeira delas é, simultaneamente, princípio de hermenêutica constitucional e técnica de decisão. Corolário do princípio da presunção de constitucionalidade dos atos do Poder Público, significa que o Pretório Excelso deve adotar um sentido para o texto normativo que seja capaz de harmonizá-lo com a Lei Maior, evitando-se, dessa forma, a pronúncia da nulidade.²³⁵

Já a declaração sem redução de texto consiste numa técnica de

²³⁵ Como observa Jorge Miranda, a “interpretação conforme a Constituição não consiste tanto em escolher, entre vários sentidos possíveis e normais de qualquer preceito, o que seja mais conforme com a constituição quanto em discernir no limite – na fronteira da inconstitucionalidade – um sentido que, conquanto não aparente ou não decorrente de outros elementos de interpretação, é o sentido necessário e que se torna possível por virtude da força conservadora da Lei fundamental”. (*Manual de Direito Constitucional*. t. II. 2.ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1988, p.233).

decisão que modifica um dos âmbitos de validade da norma inconstitucional (material, espacial, temporal e pessoal), sem expulsá-la do sistema. Ex: STF utiliza a técnica para estabelecer que determinada regra-matriz observe o princípio da anterioridade, tendo vigência no exercício financeiro posterior ao ano da sua edição.

Se a Corte Excelsa utilizar uma dessas técnicas na decisão de inconstitucionalidade que anteceder a expedição da súmula com efeito vinculante, nenhuma influência terá sobre o direito do contribuinte à repetição do indébito, desde que observados os requisitos acima elencados. A título de exemplo, imagine-se que o STF aplique a técnica para restringir o âmbito subjetivo de validade da regra-matriz, declarando que apenas determinada categoria de sujeitos são contribuintes da exação. Ora, o cidadão que não figurar nesse elenco e que tiver recolhido o tributo poderá postular a sua repetição, sem nenhuma objeção.

Evidencia-se, assim, que, a despeito da técnica utilizada pelo Supremo Tribunal Federal na decisão anterior à edição da súmula, se o contribuinte estiver abrangido pela situação nela prevista e preencher os requisitos exigidos para obter a restituição do tributo indevidamente recolhido, o seu direito se mantém incólume.

5.5.2 Repetição dos tributos vinculados

Na hipótese de declaração de inconstitucionalidade de tributo vinculado, ou seja, que apresenta como critério material da hipótese tributária a realização de uma atividade administrativa, segmento representativo da doutrina sustenta a impossibilidade de restituição do indébito.²³⁶

²³⁶ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição dos Tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p.102.

Alega-se que a pronúncia de inconstitucionalidade, nesse caso, não pode apresentar eficácia retroativa, pois o sujeito passivo obteve vantagens econômicas, à medida que usufruiu do serviço público prestado ou foi beneficiado com a prática do ato de polícia. Haveria, assim, um locupletamento ilícito do contribuinte, se lhe fosse restituída a contraprestação por um serviço ou atividade administrativa executada. Além disso, o Estado sofreria um empobrecimento com a restituição do montante recebido para manter o serviço público em funcionamento.²³⁷

Efetivamente, o tipo do tributo invalidado pela declaração de inconstitucionalidade, seguida da edição da súmula com efeito vinculante, porém, não interfere na possibilidade de repetição do indébito.

A afirmação de empobrecimento do Poder Público em virtude de invalidação da regra-matriz instituidora de tributo vinculado é falaciosa. A restituição do tributo é um mecanismo que visa justamente evitar o enriquecimento sem causa do Fisco. A tutela jurídica, portanto, é sobre o contribuinte, e não sobre a Administração Pública.

Ademais, não se pode sustentar que a receita obtida com a cobrança do tributo vinculado é destinada à manutenção do serviço público, fator que impossibilitaria a continuidade do funcionamento deste, em caso de devolução do tributo. Isso porque as taxas não são exigidas para possibilitar a manutenção de qualquer serviço público ou prática de ato de polícia. Outrossim, a receita dos tributos não vinculados também colabora decisivamente no funcionamento do aparelho estatal e, nem por isso, a restituição desse tipo de exação é inviabilizada com a certificação de sua invalidade por meio de uma súmula com

²³⁷ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Restituição dos Tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p.102-103.

efeito vinculante.

Assim, caso esse ato normativo declare a invalidade de regra-matriz de tributo vinculado, caberá à Administração Pública adotar as providências que entender necessárias ao funcionamento do serviço público, podendo, se for o caso, sugerir à respectiva Casa Legislativa a instituição de nova exação, com observância da Constituição.

Não existe, pois, fundamento jurídico para se negar a possibilidade de repetição de indébito de tributo vinculado. Os princípios jurídicos que fundamentam a restituição dos tributos atuam, neste caso, sem qualquer restrição.

Cabe observar, inclusive, que o Supremo Tribunal Federal já apreciou o tema em análise, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 103.619, oportunidade em que decidiu que se:

a simples atuação estatal – nos casos de serviços públicos propriamente ditos – não autoriza ou convalida a cobrança ou o pagamento do tributo, fazendo-se necessária a imposição da taxa através da lei, não se pode reconhecer ao Poder Público direito de retenção das importâncias indevidamente cobradas sob o fundamento de uma eventual prestação de serviço.²³⁸

Em pronunciamentos posteriores, a Corte invalidou outras taxas, não aplicando qualquer regra ou princípio jurídico para impossibilitar a restituição de tributos.²³⁹

Evidencia-se do exposto que a certificação de invalidade da regra-

²³⁸ STF, RE nº 103.619-2, 1ª Turma, Rel. Min. Oscar Correa, DJ 15/03/1985.

²³⁹ STF, RE 167.992, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ 10/02/1995; RE nº 121.617, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 06/10/2000.

matriz de tributos vinculados por meio de súmula com efeito vinculante também autoriza a restituição do indébito.

5.5.3 O lançamento “definitivo”

Parte da doutrina qualifica de “definitivo” o lançamento imodificável, por terem sido utilizados todos os meios de impugnação, no âmbito administrativo. Sustenta-se que esse tipo de lançamento não permite a repetição do indébito, argumento que poderia ser utilizado para vedar a restituição, na hipótese de certificação da invalidade da regra-matriz de incidência por meio de súmula com efeito vinculante.

Nosso ordenamento não contempla a figura do lançamento “definitivo”, pois, como leciona, com brilhantismo, Paulo de Barros Carvalho:²⁴⁰

O ato jurídico administrativo estará definitivamente pronto, como já encarecemos, no momento em que se alinhem, simultaneamente, os elementos que dizem com sua essência. Agora, a circunstância de poder ser impugnado não significa ter caráter provisório, aguardando a expedição de outros atos que o confirmem. A susceptibilidade a impugnações é predicado de todos os atos administrativos.

Sucedo que o lançamento insuscetível de impugnação administrativa, também denominado por alguns de “definitivo”, nada tem a ver com a restituição do tributo, posto que esta se ampara em outros pressupostos e fundamentos, acima examinados. A qualificação do ato administrativo de exigência da exação inconstitucional, assim reconhecida por uma súmula com efeito vinculante, não altera o problema da repetição do indébito.

Daí se afirmar que, uma vez presentes os seus pressupostos, a

²⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p.287.

restituição será, sim, cabível, independentemente de anterior impugnação administrativa ou da impossibilidade de utilização dos meios do processo administrativo para o contribuinte se insurgir contra a exação inválida.

5.5.4 Direito à compensação

Na seara do direito tributário, a compensação não representa simples forma de extinção da obrigação tributária. Em verdade, trata-se também de um mecanismo que possibilita ao contribuinte a restituição do indébito sem ter que se submeter aos procedimentos administrativos e jurisdicionais previstos para tal fim.

A Constituição Federal não autoriza diretamente a compensação tributária, a qual, por esse motivo, depende de previsão em norma infraconstitucional. Caberá, pois, ao legislador disciplinar a matéria como lhe convier.

No plano federal há uma série de diplomas normativos que regulamentam a matéria (Lei nº 8.383/91, Lei nº 9.430/96 etc.), criando regimes jurídicos distintos e possibilitando a compensação do indébito tributário. Assim, por exemplo, enquanto a Lei nº 8.383/91 estabelece, em seu art. 66, uma hipótese de compensação entre tributos de mesma espécie e destinação constitucional, a Lei nº 9.430/96 regula a compensação entre tributos de espécies e destinações constitucionais diferentes.

Em qualquer caso, dever-se-á observar a restrição estabelecida pelo art. 170-A, do CTN, que veda a “compensação mediante aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”.

O indébito tributário, decorrente da certificação da invalidade da regra-matriz de incidência tributária por meio de uma súmula com efeito vinculante, também poderá ser objeto de compensação, desde que regulamentada pela legislação do ente tributante que tiver editado a norma inválida.

Em se tratando de tributos federais, poderão ser aplicadas as Leis nºs 8.383/91 e 9.430/96, nas situações que estas disciplinam. Logo, reconhecida a inconstitucionalidade de tributo federal, observados os requisitos acima elencados, o sujeito passivo poderá compensar o tributo indevido com débitos que mantiver em face do Fisco.

5.6 A SÚMULA VINCULANTE Nº 08 E A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.882-9, que resultou na edição da Súmula Vinculante nº 08, o Supremo Tribunal Federal, além de declarar a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, limitou a eficácia no tempo da referida súmula, restringindo, desse modo, a repetição do indébito tributário pelo contribuinte.

Por força dessa modulação, o Pretório Excelso determinou que os valores pagos ao Fisco após o lapso temporal quinquenal, previsto no Código Tributário Nacional, não devem ser devolvidos ao sujeito passivo, salvo se pleiteada a repetição ou a compensação do indébito, judicial ou administrativamente, antes da conclusão do julgamento em 11.06.08.

Em outras palavras, o contribuinte somente poderá reaver os

pagamentos indevidamente realizados das contribuições para a seguridade social se existir litígio administrativo ou judicial acerca do tema antes da conclusão desse julgamento. É o que se extrai do trecho abaixo do voto do Min. Gilmar Mendes:

[...] Por outro lado, créditos pagos antes de 11.6.2008 só podem ser restituídos, compensados ou de qualquer forma aproveitados, caso o contribuinte tenha assim pleiteado até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela via administrativa.

Ou seja, consideram-se insuscetíveis de restituição os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212.1991 e não impugnados antes da conclusão deste julgamento.

Assim sendo, o sujeito passivo que tiver discutido, até 11 de junho de 2008, administrativa ou judicialmente, o pagamento das contribuições para a seguridade social, realizado após o prazo quinquenal previsto na Lei nº 5.172/66,²⁴¹ terá, a partir do dia 20 de junho de 2008,²⁴² direito a postular a sua repetição, tendo em vista a observância dos seus requisitos: 1) atribuição de eficácia retroativa à súmula vinculante pelo STF; 2) publicação da súmula vinculante no Diário de Justiça e no Diário Oficial da União; e 3) o recolhimento do tributo pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Por outro lado, o contribuinte, que não tiver até a mencionada data questionado, administrativa ou judicialmente, o pagamento realizado fora do prazo quinquenal previsto no Código Tributário Nacional, não poderá reavê-los, em razão da falta de um dos requisitos para a repetição do indébito tributário no

²⁴¹ Vale ressaltar que, mesmo que a decadência ou a prescrição não tenham sido alegadas nessas discussões, o contribuinte terá o direito de postular a sua devolução, eis que, por se tratarem de matéria de ordem pública, a decadência e a prescrição podem ser reconhecidas a qualquer tempo, não estando sujeitas à preclusão e podendo ser certificada, inclusive, de ofício pelo julgador da causa, nos termos do art. 210 do Código Civil e art. 219, § 5º, do Código de Processo Civil, conforme demonstramos no Capítulo III.

²⁴² Data de publicação da Súmula Vinculante nº 08 no Diário de Justiça e no Diário Oficial da União. Sem a publicação, a súmula vinculante não produz qualquer efeito no mundo jurídico, consoante determina o art. 2º, § 4º, da Lei nº 11.417/06. De fato, é a publicação da súmula com efeito vinculante que fornece uma nova qualificação aos pagamentos efetuados.

caso em estudo, qual seja: a atribuição de eficácia retroativa à súmula com efeito vinculante para essa situação.

Todavia, defendemos que os pagamentos realizados, referentes aos créditos previdenciários atingidos pelo lapso temporal de cinco anos devem ser recuperados pelo contribuinte, independentemente da existência de litígio na esfera administrativa ou judicial, e mesmo após a data do referido julgamento, sob pena de violação aos princípios da proibição do enriquecimento sem causa, boa-fé e moralidade, examinados no capítulo anterior.

Nesse contexto, o sujeito passivo, em observância aos princípios supra, poderá, por exemplo, no exercício de 2009, pleitear, administrativa ou judicialmente, a devolução do pagamento do indébito previdenciário atingido pelo lapso temporal de cinco anos desde que não tenha ocorrido a prescrição do seu direito de ação.

5.7 A SÚMULA VINCULANTE Nº 08, A REPETIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO E A COISA JULGADA

Conforme demonstrado acima, os efeitos *ex nunc* da decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 559.882-9 foram aplicados tão somente aos recolhimentos não impugnados até a data do referido julgamento.

Entretanto, sobre os casos já transitados em julgado, a Suprema Corte não se manifestou, ou, ao menos, não foi clara se a decisão seria aplicável, ou não, às ações já transitadas em julgado em favor do Fisco, até a conclusão do julgamento.

Dessa forma, indaga-se se a expedição da Súmula Vinculante nº 08,

reconhecendo a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, poderá possibilitar a utilização da ação rescisória para desconstituir coisa julgada formada em processo no qual houver sido reconhecida a validade desses dispositivos, e, por conseguinte, pleitear a restituição dos valores pagos com base no mesmo fundamento legal.

Para responder a essa indagação, faz-se mister rever a parte dispositiva do voto do Min. Gilmar Mendes no Recurso Extraordinário 559.882-9, *in verbis*:

Ante o exposto, voto pelo desprovimento do recurso extraordinário, declarando a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 5º, do DL nº 1.569/1977 e dos arts. 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, com modulação para atribuir eficácia ex nunc apenas em relação aos recolhimentos efetuados antes de 11.6.2008 e não impugnados até a mesma data, seja pela via judicial, seja pela administrativa. (grifos nossos).

Consoante se vê, a decisão supra, ao atribuir eficácia retroativa apenas aos recolhimentos efetuados antes de 11.06.08 e não impugnados, não qualificou o estado da impugnação, isto é, não dispôs se esta já era imutável.

Sendo assim, entendemos que os efeitos *ex tunc*, ou seja, retroativos, também se aplicam às impugnações judiciais transitadas em julgado, sendo, portanto, cabível a ação rescisória com base no art. 485, V, do Código de Processo Civil para pleitear a repetição do indébito tributário.²⁴³

²⁴³ Na mesma direção, destacando o cabimento da ação rescisória, no caso em tela, para postular a ação de repetição do indébito tributário, Marcos Caleffi Pons assinala: “A referida decisão não estabelece diferença entre os recolhimentos impugnados, se já transitado em julgado ou não. Portanto, se o julgador não estabelece diferença entre os casos já transitados em julgado e os casos ainda em trâmite é por que ambos devem receber o mesmo tratamento, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia.

Sendo assim, tendo o Supremo Tribunal Federal aplicado efeitos *ex tunc* à declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 para os recolhimentos impugnados antes de 11 de junho de 2008, verifica-se cabível a interposição de ação rescisória para pleitear a repetição do indébito tributário, conforme entendimento exarado pela própria Suprema Corte nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 328.812/AM acima citado.” “Contribuições Previdenciárias. Inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº

De fato, a sentença que negar o direito à repetição do indébito, antes da edição da Súmula Vinculante nº 08, enquadra-se no mencionado dispositivo, pois, ao reconhecer a validade dos pagamentos realizados com base nos arts. 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, viola a Constituição Federal, já que admite a validade de norma posteriormente declarada inválida em controle difuso, seguida da edição da súmula com efeito vinculante.

Portanto, não nos resta dúvida de que a ação rescisória poderá ser manejada pelo contribuinte, em tais situações, com fulcro no art. 485, V, do CPC,²⁴⁴ para desconstituir decisão denegatória do direito à restituição das contribuições previdenciárias, diante da edição da súmula com efeito vinculante que reconhece a invalidade dos arts. 45 e 46, da Lei nº 8.212/91.

Contudo, no que diz respeito à prescrição do crédito (art. 46, da Lei nº 8.212/91), convém destacar que o cabimento da ação rescisória depende, em alguns casos, de sua argüição pelo contribuinte no curso do processo, cuja decisão se busca anular. Explicamos.

Até 17 de maio de 2006, a prescrição não podia ser conhecida de

8.212/91 – Efeitos da Súmula Vinculante nº 8 e da Decisão Proferida no RE nº 559.882-9 em Relação a Processos Judiciais em Andamento e com Decisões Transitadas em Julgado.” (PONS, Marcos Caleffi. Contribuições Previdenciárias. Inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 – Efeitos da Súmula Vinculante nº 8 e da Decisão Proferida no RE nº 559.882-9 em Relação a Processos Judiciais em Andamento e com Decisões Transitadas em Julgado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.162, São Paulo: Dialética, 2009, p.46).

²⁴⁴ Este também é o entendimento do Supremo Tribunal Federal: “Embargos de Declaração em recurso Extraordinário. 2. Julgamento remetido ao Plenário pela Segunda Turma. Conhecimento. 3. É possível ao Plenário apreciar embargos de declaração opostos contra acórdão prolatado por órgão fracionário, quando o processo foi remetido pela Turma originalmente competente. Maioria. 4. Ação Rescisória. Matéria constitucional. Inaplicabilidade da Súmula 343/STF. 5. A manutenção de decisões das instâncias ordinárias divergentes da interpretação adotada pelo STF revela-se afrontosa à força normativa da Constituição e ao princípio da máxima efetividade da norma constitucional. 6. Cabe ação rescisória por ofensa à literal disposição constitucional, ainda que a decisão rescidenda tenha se baseado em interpretação controvertida ou seja anterior à orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal. 7. Embargos de Declaração rejeitados, mantida a conclusão da Segunda Turma para que o Tribunal a quo aprecie a ação rescisória.” (Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 328.812/AM, Tribunal Pleno do STF, Relator Min. Gilmar Mendes, julgado em 06.03.2008, DJ 02.05.2008.).

ofício pelo magistrado da causa em questões que envolviam direitos patrimoniais, conforme dispunha a redação original do art. 219, § 5º, do Código de Processo Civil:

Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição.

[...]

§ 5º Não se tratando de direitos patrimoniais, o juiz poderá, de ofício, conhecer da prescrição e decretá-la de imediato.²⁴⁵

Ocorre que, em 17.02.06, foi publicada, no Diário Oficial da União, a Lei nº 11.280 (em vigor 90 dias após a sua publicação) que alterou a redação do parágrafo quinto do dispositivo supra, estabelecendo a pronúncia da prescrição, de ofício, pelo juiz.

Nesse contexto, entendemos que a sentença proferida, até 17 de maio de 2006, que reconhece a validade do art. 46 da Lei nº 8.212/91 e, por conseguinte, nega o direito de repetição do sujeito passivo, somente será objeto de ação rescisória se a prescrição tiver sido arguida pelo contribuinte no curso do processo.²⁴⁶

Já sobre a sentença exarada, após essa data, o cabimento da

²⁴⁵ No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça, pacificou o seu entendimento de que a prescrição, antes do início da vigência da Lei nº 11.280/06, não poderia ser decretada, de ofício, pelo juiz em questões que envolviam direitos patrimoniais, conforme demonstra a seguinte ementa: “TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL COMPENSAÇÃO. OFENSA AOS ARTS. 458 E 535, II, DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. REMESSA OFICIAL. IMPOSSIBILIDADE. 1. Não viola os arts. 458 e 535, II, do CPC, acórdão que expede motivação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia suscitada. 2. Cuidando-se de direitos patrimoniais, não cabe o reconhecimento da prescrição de ofício ainda que no âmbito de remessa oficial, devendo aquela ser invocada pelas partes nos termos do art. 219, § 5º, do CPC, na redação anterior à edição da Lei 11.280/2006. 3. Recurso especial improvido.” (REsp. nº 929.701-SP, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha).

²⁴⁶ Diferentemente da prescrição, a decadência não precisa ser alegada no curso do processo, cuja decisão se busca anular, pois, conforme demonstramos no Capítulo III, deve ser examinada *ex officio* pelo juiz, independentemente de provocação da parte ou interessado, nos termos do art. 210, do Código Civil. No mesmo sentido, a Suprema Corte já decidiu: “Ainda que se trate de direitos patrimoniais, a decadência pode ser decretada de ofício.” (STF-Pleno: RTJ 130/1.001 e RT 656/220).

rescisória independe da alegação do sujeito passivo no curso do processo, eis que a prescrição poderá, de ofício, ser conhecida pelo magistrado, nos termos do art. 219, § 5º, do Código de Processo Civil.

Em qualquer uma dessas situações, vale ressaltar, a ação rescisória deve ser proposta dentro do prazo de 2(dois) anos, contados da data do trânsito em julgado da decisão rescindenda, conforme determina o art. 495, do Código de Processo Civil.²⁴⁷

Destaca-se, ainda, que o entendimento jurisprudencial, consolidado na Súmula nº 343, do Supremo Tribunal Federal, pelos mesmos motivos expostos no capítulo III, também não representa um obstáculo ao cabimento da ação rescisória nessa situação.

Finalmente, cumpre salientar que, se a Súmula Vinculante nº 08 fosse editada pelo Pretório Excelso antes da prolação da sentença que se busca anular, como apresenta eficácia vinculante para todos os órgãos do Poder Judiciário, o ato judicial poderia ser objeto de reclamação constitucional, não sendo a ação rescisória, pois, o instrumento idôneo para desconstituí-lo (CF, Art. 103-A, § 3º).

Por esse motivo, a ação rescisória apenas poderá ser manejada na hipótese de a súmula com efeito vinculante houver sido editada após a prolação da sentença em sentido contrário à orientação contida naquele ato normativo.

²⁴⁷ “Art. 495. O direito de propor ação rescisória se extingue em 2 (dois) anos, contados do trânsito em julgado da decisão.”

CONCLUSÕES

Ao final do presente trabalho, podemos apresentar as seguintes conclusões:

CAPÍTULO I

1. A norma jurídica não se confunde com o texto legal. O texto legal funciona tão somente como veículo que transporta para os domínios jurídico-positivos as normas jurídicas ou os enunciados prescritivos.

2. Enunciados prescritivos são frases isoladas que possuem a nota da prescritividade, mas que não são dotados de sentido deôntico completo, próprio das normas jurídicas. Em verdade, os enunciados prescritivos servem de substrato para a composição das normas jurídicas na qualidade de hipótese ou tese e, por conseguinte, com estas não se confundem.

3. Norma jurídica é a significação advinda da leitura dos diversos textos legais, estruturada sob a forma de um juízo hipotético-condicional.

4. Toda a norma jurídica tem a mesma estrutura sintática (hipótese e conseqüente), diferindo uma da outra apenas quanto ao seu conteúdo, o que equivale a dizer que as normas jurídicas apresentam homogeneidade sintática e heterogeneidade semântica.

5. A sanção não integra a estrutura da norma jurídica, mas compõe outra norma jurídica autônoma.

6. Quanto ao destinatário da norma jurídica, esta pode ser

classificada em geral ou individual.

7. No que concerne à descrição do fato no antecedente normativo, a norma jurídica pode ser classificada em abstrata ou concreta.

8. Pensamos que validade é um atributo da norma jurídica que não se confunde com a sua existência. Trata-se, em verdade, de planos distintos, onde a existência antecede à validade.

9. A vigência consiste na aptidão que tem a norma jurídica para produzir efeitos.

10. A eficácia da norma jurídica é examinada pela Teoria Geral do Direito nos seguintes aspectos: legal, jurídico, técnico e social.

11. A aplicação consiste na criação de uma norma inferior com base numa norma superior ou na execução de um ato estabelecido por uma norma.

12. A expressão *fontes do Direito* no campo do discurso jurídico apresenta diversas significações: a) fundamento de validade jurídico-positivo de uma norma jurídica; b) veículos introdutórios de normas e c) fatos jurídicos criadores de normas. Adotamos esta última para o presente trabalho.

13. A jurisprudência é um conjunto de decisões, não necessariamente uniformes, emanadas dos tribunais e, ainda que impropriamente, dos órgãos administrativos denominados de “tribunais administrativos”. Logo, uma decisão isolada proferida por um tribunal, ou órgão administrativo, não constitui uma jurisprudência, mas tão somente um precedente, isto é, uma regra de um caso que terá ou não o destino de se tornar

uma jurisprudência.

14. Na doutrina, vários autores negam à jurisprudência o *status* de verdadeira fonte do direito, um fato jurídico criador de normas jurídicas.

15. Dentro do conceito de *fontes do Direito* adotado no presente trabalho (fato produtor de normas), entendemos que a jurisprudência não é fonte do direito, mas sim veículo introdutor de normas, resultado da função jurisdicional. Deveras, as decisões emanadas pelo Poder Judiciário não criam normas jurídicas, apenas as introduzem no ordenamento.

CAPÍTULO II

1. A análise da súmula com efeito vinculante no ordenamento brasileiro perpassa necessariamente pelo exame de dois supersistemas jurídicos: modelo anglo-saxão (*common law*) e modelo do direito codificado-continental (*civil law*).

2. O *common law* pauta-se em regras não codificadas extraídas da casuística, possuindo como principal referência normativa o precedente vinculante, mecanismo de resolução dos litígios, através da sua reiteração nos casos idênticos ou essencialmente análogos. É responsável por conferir segurança, uniformidade e certeza, desempenhando um papel indispensável na criação e interpretação dos princípios que abalizam o ordenamento jurídico.

3. A grande máxima do sistema consiste no “*judge made law*”, ou primazia da decisão judicial, significa dizer que é o juiz que define e estabelece o direito através das suas sentenças de modo a formar a doutrina jurisprudencial vinculante, provida de dinâmica e certeza para proporcionar a evolução

necessária ao desenvolvimento do direito, ocupando, assim, posição mais privilegiada do que a própria lei escrita. Os juízes são pessoas dotadas de autoridade e elevado saber, considerados verdadeiros “oráculos” do povo, possuindo vital importância para a preservação da singularidade do sistema.

4. O *civil law*, por sua vez, é definido como um direito codificado, baseado em leis escritas e na teorização dos conceitos, classificações e fundamentos. A lei é a fonte primária do direito.

5. Embora sejam incontestáveis as diferenças que permeiam os sistemas, as semelhanças existem e crescem à medida que o direito evolui no mundo globalizado. A finalidade precípua dos modelos jurídicos coincide e se revela na necessidade de regular as situações de conflito entre os membros da sociedade, a partir de um método que confira segurança jurídica à solução alcançada. Empregam, portanto, as mesmas armas para atingir seu escopo: lei, doutrina e jurisprudência. A diferença reside na ordem com que são utilizados. Em um inicia-se pela lei; no outro, pelas resoluções judiciais, mas, no fim, todos os dados contribuem para se chegar ao resultado pretendido.

6. O Brasil filia-se ao *civil law*, isto é, adota o modelo jurídico da Europa continental, onde a lei é a fonte primária do direito. A jurisprudência atua como instrumento de consolidação das diretrizes cristalizadas pelos tribunais pátrios e que servirão de orientação para as decisões proferidas pelos órgãos judiciários. Funciona, pois, como argumento de persuasão e convencimento dos magistrados, sendo desprovida de eficácia normativa.

7. Inicialmente, as súmulas existentes no ordenamento brasileiro não se revestiam de autonomia normativa, mas, tão somente, de caráter persuasivo, com o fito de alcançar a segurança jurídica através de orientações

paradigmáticas, uniformes e estáveis de fato, mas não de direito.

8. A Emenda Constitucional nº 45/2004 consagra o efeito vinculante das súmulas editadas pelo STF, por meio da introdução do art. 103-A, da Constituição Federal, conferindo-lhes *status* de ato normativo. Assim, a observância da *ratio decidendi* emanada da sentença passa a ser obrigatória para todos os órgãos do Poder judiciário e administrativo.

9. Do ponto de vista pragmático, o ato normativo maculado pela inconstitucionalidade, observando-se apenas a eficácia *erga omnes*, impõe a todos a sua não aplicação no caso concreto, porém não impede a reiteração no ordenamento jurídico de outro ato igualmente viciado produzido por outro instrumento legal. Em se tratando de efeito vinculante, a força obrigatória alcança os destinatários da norma e cria obstáculos à reiteração de atos viciados.

10. Considerando-se os objetivos previstos na Carta Magna, que justificam a edição da súmula com efeito vinculante, esta apresenta natureza de ato normativo, ou seja, de norma jurídica construída com base no respectivo enunciado aprovado pelo Pretório Excelso.

11. As normas obtidas a partir dos enunciados das súmulas com eficácia vinculante poderão ser de duas espécies: geral e abstrata ou geral e concreta.

12. A súmula com efeito vinculante adotada no Brasil não corresponde à teoria do *stare decisis* ao qual se filia os países signatários do *common law*, há diferenças de aplicação, procedimento, dentre outros aspectos relevantes. No entanto, as semelhanças são evidentes, o que permite inferir que a nossa súmula com efeito vinculante foi inspirada na doutrina do *stare decisis*,

revelando que a tendência entre os sistemas (*common law* e *civil law*) é de se aproximar cada vez mais.

13. A produção da súmula com efeito vinculante exige a existência de reiteradas decisões que só poderão versar sobre matéria constitucional. A súmula será, pois, uma síntese destas decisões, um extrato da questão relevante, não sendo editada, necessariamente, no curso de um processo, na iminência de um caso concreto, e sim mediante um procedimento específico previsto no art. 103-A, da Constituição Federal, e regulamentado pela Lei nº 11.417/2006.

14. O objetivo da súmula cinge-se a pacificar o entendimento acerca de matéria constitucional discutida em reiteradas decisões, a fim de se dirimir a controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre estes e a Administração Pública. Busca-se, com efeito, estabelecer a validade, interpretação e eficácia de normas determinadas, com o fito de extirpar a grave insegurança jurídica e a disseminação de processos que versam sobre a mesma questão.

15. A edição, revisão e cancelamento da súmula com efeito vinculante compete ao STF, que poderá deflagrar o procedimento, de ofício, ou por provocação dos sujeitos legitimados (art 3º, Lei nº 11.417/2006). Em que pese a atribuição da eficácia imediata, o STF pode modular os efeitos da súmula, restringindo ou protraindo para momento posterior (“restrição temporal”).

16. A Constituição Federal, em seu art. 103, § 3º, prevê a possibilidade de cabimento de reclamação ao STF, toda vez que ato administrativo ou decisão judicial contrariar súmula aplicável ou “indevidamente a aplicar”. A reclamação constitucional, segundo o preceito em análise, será cabível quando, no caso concreto, um ato administrativo ou uma

decisão jurisdicional contrariar a súmula ou aplicá-la indevidamente.

CAPÍTULO III

1. Embora seja controvertida a natureza jurídica do lançamento tributário (ato ou procedimento), sustentamos que o lançamento tributário é ato de aplicação do direito, ou seja, ato produzido pela Administração, em caráter originário ou substitutivo daquele que o contribuinte não realizou no tempo determinado pela lei, do qual se extrai uma norma individual e concreta constitutiva de direitos e deveres subjetivos e determinante dos termos da exigibilidade do crédito tributário.

2. A expedição de tal norma não é uma atividade exclusiva do Poder Público. Decerto, o subsistema prescritivo tributário, em algumas hipóteses, outorga ao sujeito passivo o dever de produzir norma individual e concreta constitutiva do crédito tributário, a qual intitulamos de autoimposição.

3. Em substância, nenhuma diferença existe como atividade, entre o ato praticado pelo Fisco e aquele empreendido pelo sujeito passivo, pois o particular também é credenciado a emitir a norma individual e concreta constitutiva do crédito tributário.

4. Quanto à eficácia, o lançamento se revela como ato declaratório, não criando a obrigação tributária. Ele apenas confere liquidez e certeza ao crédito, que já existe desde a ocorrência do fato imponível.

5. O art. 146 e o parágrafo único do art. 149, do CTN, prescrevem os limites temporais e objetivos para o exercício do poder de rever o lançamento tributário. O primeiro refere-se ao prazo em que o lançamento poderá ser

revisto. Já o segundo diz respeito aos fundamentos utilizados para proceder à revisão.

6. Nos termos do parágrafo único, do art. 149, do CTN, o poder de rever o ato de imposição tributária sujeita-se ao prazo de cinco anos, contados na forma prescrita nos dispositivos 150, § 4º e 173, I, do CTN, sob pena de caducidade. Ultrapassado o prazo decadencial para a revisão do lançamento tributário, este se torna inalterado.

7. A conclusão da revisão do lançamento também deve obediência ao prazo decadencial previsto em lei para o exercício do poder de lançar.

8. Entende-se por erro de fato a desconformidade existente entre o conceito da norma e o conceito do fato. Trata-se, pois, de um problema de subsunção. Já o erro de direito consiste na incorreta aplicação de norma jurídica considerada inadequada ou inválida.

9. Em que pese a jurisprudência, sobretudo a do STF, e a doutrina só reconhecerem a possibilidade de revisão do lançamento na hipótese de erro de fato, admitimos que o lançamento tributário deverá sempre ser revisto, independentemente da modalidade de erro (de fato ou de direito) em observância ao princípio da legalidade tributária.

10. O erro de direito não se confunde com a modificação de critérios jurídicos, pois o primeiro resulta da incorreta aplicação de norma jurídica considerada inadequada ou inválida. Já a modificação de critério jurídico, tem um alcance maior, atingindo situações diversas, tais como: (i) modificação no critério que a administração utiliza na prática do lançamento, decorrente de mudança de interpretação, veiculada por norma introduzida pela

Fazenda, ou pelo Judiciário; (ii) a utilização do arbitramento previsto no art. 148, do CTN; (iii) pronunciamento do Fisco emitido em consulta fiscal; e (iv) modificação decorrente de declaração de inconstitucionalidade sem pronúncia de nulidade.

11. Não é admitida a revisão do lançamento em decorrência da mudança de critério jurídico, conforme consagrou o TFR na Súmula nº 227. Tal entendimento tem sido reiteradamente aplicado pelo Superior Tribunal de Justiça.

12. A edição de uma súmula com efeito vinculante reconhecendo a inconstitucionalidade total da norma geral e abstrata que serviu de substrato para o lançamento tributário irá produzir diferentes reflexos conforme a natureza da eficácia que lhe for atribuída. Se a eficácia for prospectiva, os lançamentos anteriormente realizados serão considerados válidos. Conseqüentemente, o contribuinte terá que suportar com os seus efeitos, realizando o pagamento do crédito tributário. Contudo, não poderá o Fisco realizar novos lançamentos com fundamento na norma reconhecida como inconstitucional, em observância ao efeito vinculante da súmula epigrafada.

13. Em se tratando de eficácia retroativa, o reconhecimento da inconstitucionalidade da norma geral e abstrata que serviu de substrato para o ato de imposição tributária importa na sua invalidade. Assim, os efeitos produzidos pelos lançamentos anteriores serão apagados do mundo jurídico. Isto significa dizer, que o pagamento do tributo realizado com base no lançamento inválido poderá ser objeto de restituição pelo sujeito passivo. Além disso, a autoridade administrativa deverá rever os lançamentos realizados, caso a situação concreta não configure modificação de critério jurídico, desde que: (i) com fundamento em norma válida; e (ii) não tenha expirado o prazo quinquenal

para a constituição do crédito tributário.

14. O mesmo se aplica quando a inconstitucionalidade for apenas parcial. Em caráter prospectivo, os efeitos do ato de imposição tributária serão reputados como válidos e eficazes, não podendo ser questionados pelo contribuinte. Se a eficácia for retroativa, a autoridade administrativa poderá revisar o lançamento tributário anteriormente realizado, desde que atendidos os limites temporais e objetivos para a sua revisão. O novo lançamento, porém, somente poderá ser feito se já não estiver extinto o direito da Fazenda Pública em constituir o crédito tributário e se não resultar em mudança de critério jurídico.

15. No caso de invalidade da norma geral e abstrata por súmula editada com eficácia prospectiva antes da homologação da autoimposição a autoridade administrativa deverá homologar a norma individual e concreta produzida pelo particular, bem como o pagamento antecipado. O art. 144, do Código Tributário Nacional, reforça esse entendimento ao dispor que o lançamento rege-se pela lei vigente à época da ocorrência do fato jurídico tributário, ainda que posteriormente modificada ou revogada. Todavia, se a súmula com efeito vinculante apresentar eficácia retroativa, pensamos que o Fisco não poderá homologar o ato de aplicação e o pagamento antecipado realizado pelo sujeito passivo, porque são considerados inválidos e ineficazes. Entretanto, o contribuinte poderá reaver os valores recolhidos e reconhecidos pela súmula com efeito vinculante como inválidos e ineficazes, desde que atendidos os requisitos para a sua repetição.

16. O contribuinte não poderá revisar o seu ato com base na norma reconhecida como inconstitucional pela referida súmula, uma vez que não se pode aplicar norma não mais existente no mundo jurídico, bem como contrariar

a súmula com eficácia vinculante.

17. A extinção do crédito tributário subsiste, nos termos do art. 156, VII, do Código Tributário Nacional, se a invalidade da norma geral e abstrata for reconhecida pela súmula com efeito vinculante editada em caráter prospectivo após a homologação da autoimposição. Da mesma forma, se a súmula epigrafada apresentar eficácia retroativa, pois o contribuinte sempre esteve de boa-fé ao realizar a autoimposição e o seu pagamento antecipado e em nenhum momento concorreu para o vício da norma geral e abstrata que serviu de suporte para o seu ato de aplicação e cuja inconstitucionalidade foi reconhecida pela súmula com eficácia vinculante.

18. A Súmula Vinculante nº08 reconheceu a inconstitucionalidade, declarada pelo STF, dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, que tratam de decadência e prescrição dos créditos tributários decorrentes das contribuições previdenciárias.

19. Entendemos que a referida súmula, em relação ao lançamento tributário, apresenta duplo caráter, vale dizer, foi editada pela Corte Suprema com eficácia prospectiva e retroativa. Isto significa que o Fisco não poderá realizar novos lançamentos com base nesses dispositivos legais, ou seja, fora dos prazos quinquenais previstos no CTN, e os atos praticados anteriormente à edição da referida súmula, sob o mesmo fundamento, serão reconhecidos como inválidos.

20. Na hipótese de ausência de impugnação administrativa, o Fisco deverá rever, de ofício, o lançamento, para efeito de alterar, total ou parcialmente, o crédito tributário. No primeiro caso, a modificação do crédito tributário consiste na sua extinção, o que impossibilita a autoridade

administrativa de praticar outro ato de imposição tributária. Já na outra situação, o Fisco deverá realizar um novo lançamento, desde que ainda não tenha sido extinto o seu direito em constituir o crédito tributário.

21. Quanto ao lançamento tributário contestado administrativamente, porém pendente de julgamento nos órgãos julgadores singulares ou coletivos, o efeito da súmula epigrafada será o mesmo para as situações ocorridas antes ou depois de sua edição, qual seja: caberá aos referidos órgãos, em observância à súmula com efeito vinculante, subtraírem a aplicação do dispositivo legal reconhecido como inconstitucional.

22. Em relação às conseqüências da referida súmula sobre o lançamento tributário que já se encontrava em discussão judicial, por iniciativa do Fisco ou do contribuinte, temos que, na execução fiscal movida pela Fazenda Nacional, cujo título executivo consiste em um lançamento tributário em desconformidade total com o conteúdo da súmula com efeito vinculante, é necessária a manifestação judicial para o deslinde da questão. A medida adotada dependerá do conhecimento do conteúdo da súmula com efeito vinculante antes da citação do devedor, posteriormente à citação, mas antes de sua manifestação ou após a sua manifestação, implicando em indeferimento da inicial, reconsideração do despacho que ordenou a citação e determinação do arquivamento dos autos ou na extinção do processo com resolução do mérito, respectivamente.

23. Sendo a ação intentada pelo contribuinte, o juiz deverá reconhecer a decadência e extinguir o processo com julgamento do mérito diante da divergência total do lançamento tributário com o conteúdo da súmula com efeito vinculante. Havendo divergência parcial, o magistrado deverá extinguir a parte do crédito tributário alcançada pela decadência, e examinar o mérito da

parcela constituída dentro do quinquênio legal previsto no CTN.

24. A ação rescisória poderá ser manejada pelo contribuinte, com fulcro no art. 485, V, do CPC, para desconstituir decisão denegatória do direito do contribuinte à inexigibilidade do crédito previdenciário constituído nos termos do art. 45, da Lei nº 8.212/91, diante da edição de súmula com efeito vinculante reconhecendo a invalidade do lançamento tributário realizado fora do prazo quinquenal previsto no CTN.

25. O entendimento jurisprudencial consolidado na Súmula nº 343, do Supremo Tribunal Federal, não representa um obstáculo intransponível ao cabimento da ação rescisória nessa situação, conforme posicionamento majoritário no STF e no STJ.

CAPÍTULO IV

1. Em que pese à autoridade das posições doutrinárias reconhecer o parcelamento tributário como uma espécie de moratória, transação, novação ou pagamento, defendemos, com fulcro no art. 151, VI, do Código Tributário Nacional, a natureza autônoma do parcelamento como uma modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

2. O parcelamento é, pois, instituto jurídico distinto da moratória. Primeiro, porque o próprio Código Tributário Nacional no inciso I, do artigo 151, prescreve ser a moratória causa de suspensão da exigibilidade do Fisco e no inciso VI do dispositivo supra estabelece ser o parcelamento também fato suspensivo da exigibilidade, disciplinando-os, portanto, como medidas autônomas. Segundo, porque, enquanto a moratória possibilita a dilatação do prazo para o cumprimento de uma prestação ainda não vencida, não admitindo a

imposição de encargos (multas e juros de mora), o parcelamento permite a prorrogação do prazo do pagamento de dívida vencida, estando sujeito ou não, por determinação de lei, à imposição de encargos, consoante dispõe o art. 155-A, § 1º, do CTN. E, por fim, o art. 153, III, alínea “b”, do CTN, exige, para a concessão da moratória com o pagamento em parcelas, a especificação do número de prestações e o seu prazo de duração, não realizando a mesma exigência para o parcelamento.

3. A equiparação do parcelamento com a transação encontra óbice de logo na sua natureza jurídica, pois o primeiro é causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, e o segundo, causa de extinção. Ademais, no parcelamento não existe acordo, tão pouco concessões mútuas entre as partes. Previsto em lei, o sujeito passivo opta por aderir ou não às condições e limites impostos. Ao contrário da transação, o parcelamento não exige para a sua celebração a presença de um litígio podendo ser preventivo, tal como acontece com o pagamento em parcelas dos débitos constituídos, porém, ainda, não discutidos na esfera administrativa ou judicial.

4. O parcelamento jamais poderá se revestir, outrossim, da natureza jurídica da novação. Isto porque no parcelamento não existe a extinção do crédito tributário e o surgimento de outro, relativo ao valor das parcelas pagas, mas sim uma redução do seu montante. Em outras palavras, o crédito permanece o mesmo, sem qualquer alteração, eis que surgido no curso de uma relação jurídica tributária, decorrente de um fato imponível.

5. Não obstante o parcelamento também consista em uma prestação pecuniária relativa a um débito tributário, não se confunde com o pagamento, eis que produzem efeitos jurídicos distintos. O parcelamento, como já dito, é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, isto é, obsta o exercício do

direito de cobrança do Fisco, sem pôr fim à relação jurídica tributária. Durante o parcelamento, o crédito subsiste, estando o sujeito passivo preso, ainda, à relação jurídica. Já o pagamento é modalidade de extinção do crédito tributário. Uma vez realizado, põe fim à relação jurídica tributária, liberando o sujeito passivo. Ademais, o parcelamento, diferentemente do pagamento, não configura denúncia espontânea a dar ensejo à aplicação da regra prevista no art. 138, do CTN, de modo a eximir o contribuinte do pagamento de multa moratória. Por fim, o parcelamento, ao contrário do pagamento, não extingue a punibilidade dos crimes decorrentes de ofensa à Lei nº 8.137/90, tal como tem entendido o Supremo Tribunal Federal.

6. O parcelamento tributário encontra-se adstrito aos princípios da legalidade e ao da indisponibilidade dos bens públicos, uma vez que sua concessão pelo ente político competente depende sempre de lei (*stricto sensu*), conforme determinam os artigos 97, VI, e 155-A, *caput*, do CTN. Assim, o parcelamento não pode buscar seu fundamento de validade num decreto, numa portaria, etc., mas tão somente na lei da pessoa política competente para legislar sobre o tributo, em razão do princípio da legalidade. No que se refere às medidas provisórias, estas só podem ser utilizadas como veículos introdutórios do instituto do parcelamento, nos casos dos tributos de competência da União, desde que sejam obedecidos os seus requisitos (relevância e urgência) prescritos no art. 62, do Texto Constitucional. Em se tratando de tributos de competência estadual ou municipal, o parcelamento não poderá ser concedido por meio de medida provisória, sob pena de violar o princípio do federalismo.

7. Além da observância dos princípios examinados, o legislador, ao instituir o parcelamento, terá que obedecer, subsidiariamente, às disposições relativas à moratória contidas no Código Tributário Nacional. Em caráter geral, o parcelamento pode ser expedido por qualquer pessoa política titular de sua

competência tributária outorgada pela Constituição, referindo-se, conseqüentemente, às suas exações.

8. Em caráter individual, o parcelamento, também com base em lei, é concedido por despacho da autoridade administrativa, segundo dispõe o artigo 152, II, do CTN. Desse modo, cabe à autoridade administrativa competente analisar em cada caso concreto o preenchimento dos requisitos estabelecidos em lei para proferir o despacho concessivo, sob pena de invalidade deste.

9. A lei que cria o parcelamento, seja ela geral ou individual, pode limitar a sua aplicabilidade a determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a específica classe ou categoria de sujeitos passivos. Para isso é preciso que a pessoa política instituidora do parcelamento tenha por escopo sempre a obtenção do interesse público, a fim de que possa promover o equilíbrio no desenvolvimento sócio-econômico entre suas diferentes regiões (no caso dos Estados) ou bairros (no caso dos Municípios ou do Distrito Federal).

10. A discricionariedade que o legislador competente possui para a criação de parcelamento encontra-se limitada à obediência de determinados requisitos estabelecidos pelo art. 153, do CTN. São eles: a) obediência às condições da concessão; e b) os tributos a que se aplica. Além disso, no parcelamento outorgado em caráter individual, o interessado pelo gozo do benefício deve oferecer garantias, como fiança e caução de títulos do sujeito passivo ou de terceiros, segundo entendimento da doutrina pátria.

11. A interrupção, por qualquer motivo, do cumprimento das condições de concessão do parcelamento, enseja a sua extinção do mundo jurídico, seja através da revogação do ato concessivo, seja mediante sua

anulação.

12. Se a concessão do parcelamento for dada sem a observância dos requisitos legais pelo particular, a hipótese é de anulação do ato concessivo, pois encontra-se maculado de ilegalidade. Por fim, no caso de declaração dolosa de situação jurídica inidônea pelo contribuinte, ensejando a concessão do parcelamento, tem-se a anulação por ilegalidade do motivo. Os efeitos do ato de anulação, por sua vez, voltam-se para o passado (efeitos *ex tunc*), retroagindo ao momento da outorga do benefício, fazendo desaparecer, concomitantemente, os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

13. Não obstante entendimento doutrinário e jurisprudencial em contrário, a irretratabilidade e irrevogabilidade da confissão em matéria de Direito Tributário não são absolutas, podendo ser desconstituídas pelo contribuinte no âmbito administrativo ou judicial, independentemente da adesão ao parcelamento. Entender o contrário importa em vilipêndio à Constituição, sobretudo ao direito de ação (inafastabilidade do poder judiciário), encampado no art. 5º, XXXV, da CF.

14. Assim, não é porque o sujeito passivo requereu o parcelamento, com vistas à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que a constatação posterior da inexistência ou inexigibilidade do tributo será desconsiderada. O acordo celebrado entre a administração pública e o contribuinte tem um âmbito restrito, pois encontra seu fundamento de validade na lei. O parcelamento não pode ser vislumbrado como um contrato que faz lei entre as partes (*pacta sunt servanda/lex inter partes*), regido sob a égide da autonomia privada e da liberdade negocial inerentes às relações cíveis. Não se pode imputar ao contribuinte, de maneira intangível, as consequências de aderir a um parcelamento que implique na irretratabilidade e irrevogabilidade da confissão

de dívida.

15. A confissão possui a importante função de inverter o ônus da prova, dispensando o sujeito ativo de provar o fato que deu origem ao débito tributário. Ficando, porém, provado que o evento ocorreu em desacordo com a norma, os efeitos da confissão devem ser elididos.

16. A desistência das impugnações e recursos administrativos, bem como de qualquer discussão em juízo a respeito da exigência fiscal não é condição *sine qua non* para o contribuinte aderir ao parcelamento. Com efeito, nenhuma lei pode exigir do sujeito passivo que simplesmente renuncie o seu direito de invocar o Judiciário. Trata-se de direito fundamental (art. 5º, XXXV, CF), a que o constituinte originário atribuiu o *status* de cláusula pétrea (art. 60, § 4º, IV, CF/88), afigurando-se inconcebível a limitação ou condicionamento perpetrados pelo legislador ordinário.

17. Em relação às consequências da edição de uma súmula com efeito vinculante que reconhece a inconstitucionalidade da norma instituidora do parcelamento ou do crédito parcelado, várias situações podem surgir. O sujeito passivo pode realizar o pagamento de algumas parcelas e, posteriormente, o Supremo Tribunal Federal, durante a vigência do parcelamento, editar uma súmula com eficácia vinculante em caráter prospectivo reconhecendo a inconstitucionalidade da norma instituidora do parcelamento e, por conseguinte, a eficácia dos pagamentos efetuados. Nessa hipótese, restabelece-se a exigibilidade do saldo remanescente do crédito tributário, que se encontrava suspensa, por força do art. 151, VI, do Código Tributário Nacional. Não deverá ser acrescida da multa de mora, eis que não foi o contribuinte que deu causa ao retorno do exercício do direito de cobrança do Fisco. Os juros moratórios, porém, salvo disposição de lei em contrário, sempre irão incidir, tendo em vista

o seu caráter indenizatório.

18. Há a possibilidade de o contribuinte quitar algumas parcelas e, posteriormente, o STF editar uma súmula com efeito vinculante com eficácia retroativa reconhecendo a inconstitucionalidade da norma que criou o parcelamento e, via de consequência, a ineficácia dos pagamentos anteriormente realizados. Assim, o parcelamento juntamente com as quantias já pagas pelo sujeito passivo desapareceriam, como se nunca tivessem existidos, tendo em vista que o caráter retroativo da súmula importa em apagar do mundo jurídico os efeitos produzidos por atos em desconformidade com o seu conteúdo. Em razão disso, o crédito tributário voltaria ao seu valor originário, acrescido dos juros de mora, salvo disposição de lei em contrário, e correção monetária para fins de cobrança pelo Fisco, como se não tivesse acontecido nenhum pagamento. Os pagamentos anteriormente realizados serão reputados ineficazes, devendo, portanto, serem restituídos integralmente ao sujeito passivo (art. 165, CTN).

19. Independentemente da eficácia conferida à súmula com efeito vinculante, o sujeito passivo poderá permanecer no parcelamento de acordo com as condições nele vigentes, isto é, os efeitos da norma criadora do parcelamento devem persistir em relação ao particular. Até porque, a permanência no parcelamento não traz prejuízo para o Fisco, que, ao final da sua vigência, receberá a totalidade do seu crédito devidamente corrigido. Esse entendimento encontra suporte no princípio da segurança jurídica, possibilitando ao contribuinte planejar sua situação econômica com base no parcelamento concedido.

20. A súmula com eficácia vinculante, reconhecendo a inconstitucionalidade do fundamento de validade do parcelamento, pode ainda ser editada após o pagamento da última parcela pelo contribuinte. Nesse caso, se

for atribuído caráter prospectivo, o crédito terá sido extinto, nos termos do art. 156, I, do CTN, eis que os pagamentos realizados pelo contribuinte são reputados como eficazes. Em razão disso, não há que se falar: (i) no retorno da exigibilidade do crédito tributário, uma vez que este não mais existe; e (ii) na repetição do indébito, já que os pagamentos efetuados foram reconhecidos como legítimos.

21. De outro modo, na hipótese de a súmula epigrafada ser editada em caráter retroativo, os pagamentos anteriormente realizados com base na norma, cuja inconstitucionalidade houver sido reconhecida, serão considerados indevidos. Assim, o crédito tributário retornará ao seu valor originário, acrescido dos juros de mora, salvo disposição de lei em contrário ou de determinação do STF, e correção monetária, para fins de cobrança pelo Fisco, e os pagamentos anteriormente efetuados poderão ser objeto de restituição.

22. Se a inconstitucionalidade recair sobre o crédito parcelado e a súmula for editada com eficácia prospectiva, tanto o parcelamento como o crédito tributário serão extintos. O primeiro, pela perda do seu objeto, e o segundo, em razão da decisão judicial transitada em julgado. Nesta situação, o contribuinte não terá direito de repetir a importância das parcelas já pagas, uma vez que o caráter prospectivo da súmula confere eficácia aos valores anteriormente recolhidos. Por outro lado, se a referida súmula tiver eficácia retroativa, além das consequências descritas acima, o sujeito passivo poderá repetir os pagamentos anteriormente realizados, já que a retroatividade da súmula reconhece a ineficácia das quantias pagas.

23. A Súmula Vinculante nº08 pacificou o entendimento de que o prazo de decadência e prescrição aplicável às contribuições previdenciárias é de cinco anos, tal como nos demais créditos de natureza tributária. Em relação aos

créditos previdenciários pendentes de pagamento em parcelamento em curso, a decisão do STF é clara no sentido de que estes jamais poderão ser cobrados após o lapso temporal previsto no CTN. Se o contribuinte, porém, romper com o parcelamento antes ou após a referida data, o Fisco poderá realizar a cobrança, com os devidos acréscimos, dos créditos previdenciários parcelados não atingidos pelo lapso temporal de cinco anos, desde que não tenha transcorrido o prazo do seu direito de ação.

24. O contribuinte somente poderá reaver os pagamentos realizados se existir litígio administrativo ou judicial acerca do tema antes da conclusão desse julgamento.

25. Os pagamentos realizados no parcelamento, referentes aos créditos previdenciários atingidos pelo lapso temporal de cinco anos devem ser recuperados pelo contribuinte, mesmo com o rompimento do parcelamento após a data do julgamento, e independentemente de discussão nas esferas administrativa ou judicial, sob pena de violação aos princípios mais comezinhos do Direito, tais como proibição do enriquecimento sem causa, boa-fé, moralidade, inafastabilidade do poder judiciário.

CAPÍTULO V

1. No Brasil, existe um sistema constitucional tributário rígido e exaustivo, composto por um conjunto de regras constitucionais que disciplinam a tributação. Como tais normas jurídicas apresentam conteúdo diverso, regulando desde o arquétipo constitucional do tributo até as hipóteses de não-incidência, uma série de problemas poderá ocorrer em face da edição de uma súmula com efeito vinculante pelo Supremo Tribunal Federal e a possibilidade de repetição do indébito tributário.

2. O Pretório Excelso pode editar súmula com efeito vinculante após proferir decisão em sede de controle difuso reconhecendo a inconstitucionalidade de determinada regra-matriz de incidência tributária, o que poderá possibilitar a repetição do indébito tributário pelos contribuintes que recolheram a exação.

3. Tal faculdade do sujeito passivo também poderá decorrer da certificação de invalidade da norma infraconstitucional que disciplina os prazos de prescrição e de decadência, como ocorreu em recente julgado, do Supremo Tribunal Federal que invalidou os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, no que se refere aos prazos de decadência e prescrição nesta disciplinados, resultando na edição da Súmula Vinculante nº 08.

4. Os fundamentos para a repetição do indébito tributário na hipótese em estudo estão localizados no plano constitucional, e não na legislação complementar. O próprio diploma legal (CTN), incumbido de disciplinar o ordenamento jurídico tributário, preocupa-se tão somente em aferir a compatibilidade do sistema com a legislação tributária, isto é, com os instrumentos legais reputados válidos.

5. A lacuna da lei, porém, não é suficiente para nos conduzir à ilação do descabimento da repetição do indébito no caso em tela, pois existem princípios constitucionais que autorizam a restituição em tal situação, tais como supremacia constitucional, moralidade, legalidade, proibição do enriquecimento sem causa e boa-fé.

6. A hipótese de reconhecimento da invalidade de uma norma por súmula com efeito vinculante se assemelha ao controle de constitucionalidade,

eis que, em ambas as situações, existem a certificação pelo Pretório Excelso da invalidade normativa. Todavia, a súmula com efeito vinculante tem natureza de norma geral e abstrata, consoante analisado anteriormente, enquanto a norma invalidante produzida em controle abstrato é geral e concreta, sendo individual e concreta na fiscalização difusa. Os fundamentos jurídico-constitucionais da restituição do tributo são semelhantes, com algumas especificidades, tais como, o princípio da nulidade da lei inconstitucional, que não comparece na hipótese de súmula com efeito vinculante, posto que esta não tem natureza de norma invalidante.

7. Como primeiro requisito para a repetição do indébito no caso em exame, tem-se a atribuição de eficácia retroativa à súmula com efeito vinculante. Se a súmula for editada em caráter prospectivo, os pagamentos do tributo, anteriormente realizados, cuja inconstitucionalidade houver sido reconhecida, serão reputados como válidos, descabendo a repetição. Portanto, apenas na hipótese de retroatividade, que importa em apagar do mundo jurídico os efeitos produzidos por atos em desconformidade com o conteúdo da súmula epigrafada, é que será admitida a restituição do tributo. Exige-se, outrossim, que a súmula seja publicada no Diário de Justiça e no Diário Oficial da União, consoante determina o art. 2º, § 4º, da Lei nº 11.417/06. Sem a publicação, não há a produção de qualquer efeito no mundo jurídico. Uma vez observado esse pressuposto de eficácia, é que o contribuinte alcançado pela súmula poderá postular a repetição do indébito. Por fim, o terceiro requisito configura-se no recolhimento da exação pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária. O pagamento, aliado à sua qualificação como indevido, por uma súmula com efeito vinculante, é que permite a restituição do tributo.

8. Não se aplicam as regras do art. 168, do CTN, às situações em que o Poder Judiciário edita uma norma geral e abstrata, denominada de súmula

com efeito vinculante, certificando a inconstitucionalidade da regra-matriz de incidência tributária. Desse modo, o único texto normativo cuja aplicação se torna possível é o Decreto nº 20.910, de 06 de agosto de 1932, que estabelece, em seu art.1º, o prazo quinquenal para a prescrição de “qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza”. Defendemos, assim, que é de cinco anos o prazo para a repetição do indébito na hipótese em discussão.

9. Quanto ao termo inicial para a fluência do prazo, em face da inaplicabilidade do CTN, a regra geral a ser utilizada é a fixada pelo art. 189, do Código Civil, que consagrou o princípio da *actio nata*, segundo o qual o prazo prescricional começa a fluir da data da violação do direito, ou seja, do momento em que surge no mundo jurídico uma situação desconforme com o direito. É imprescindível também, obviamente, que o titular da pretensão tome conhecimento da violação do direito para que o prazo comece a fluir, pois a prescrição não é um fato puramente objetivo, ou seja, não decorre do simples fato da violação.

10. Com o pagamento do tributo não há que se falar em desconformidade com o ordenamento jurídico, pois o direito não é violado neste instante. Em verdade, é a publicação da súmula com efeito vinculante que fornece uma nova qualificação aos pagamentos efetuados à medida que admite que uma determinada regra-matriz de incidência é inconstitucional, inválida, isto é, desconforme com o ordenamento jurídico, dando-se ciência a todos os contribuintes. A partir desse momento, será possível falar em violação do direito.

11. No ordenamento brasileiro, a declaração de inconstitucionalidade pode ou não importar na pronúncia de nulidade da norma

inconstitucional, pois se admite a interpretação conforme a Constituição e a declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto. A despeito da técnica utilizada pelo Supremo Tribunal Federal na decisão anterior à edição da súmula, se o contribuinte estiver abrangido pela situação nela prevista e preencher os requisitos exigidos para obter a restituição do tributo indevidamente recolhido, o seu direito se mantém incólume.

12. Não existe fundamento jurídico que justifique a negativa de repetição do indébito de tributo vinculado. O tipo do tributo invalidado pela declaração de inconstitucionalidade, seguida da edição da súmula com efeito vinculante não interfere na possibilidade de restituição do valor indevidamente recolhido aos cofres públicos.

13. O lançamento insuscetível de impugnação administrativa, também denominado por alguns de “definitivo”, nada tem a ver com a restituição do tributo, posto que esta se ampara em outros pressupostos e fundamentos. A qualificação do ato administrativo de exigência da exação inconstitucional, assim reconhecida por uma súmula com efeito vinculante, não altera o problema da repetição do indébito. Daí se afirmar que, uma vez presentes os seus pressupostos, a restituição será sim cabível, independentemente de anterior impugnação administrativa ou da impossibilidade de utilização dos meios do processo administrativo para o contribuinte se insurgir contra a exação inválida.

14. O indébito tributário, decorrente da certificação da invalidade da regra-matriz de incidência tributária por meio de uma súmula com efeito vinculante, também poderá ser objeto de compensação, desde que regulamentada pela legislação do ente tributante que tiver editado a norma inválida. Em se tratando de tributos federais, poderão ser aplicadas as Leis nºs

8.383/91 e 9.430/96, nas situações que estas disciplinam. Logo, reconhecida a inconstitucionalidade de tributo federal, observados os requisitos acima elencados, o sujeito passivo poderá compensar o tributo indevido com débitos que mantiver em face do Fisco.

15. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.882-9, que resultou na edição da Súmula Vinculante nº 08, o Supremo Tribunal Federal, além de declarar a inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46, da Lei nº 8.212/91, limitou a eficácia no tempo da referida súmula, restringindo, desse modo, a repetição do indébito tributário pelo contribuinte. Por força dessa modulação, o contribuinte somente poderá reaver os pagamentos indevidamente realizados das contribuições para a seguridade social se existir litígio administrativo ou judicial acerca do tema antes da conclusão desse julgamento. Todavia, defendemos que os pagamentos realizados, referentes aos créditos previdenciários atingidos pelo lapso temporal de cinco anos devem ser recuperados pelo contribuinte, independentemente da existência de litígio na esfera administrativa ou judicial, e, mesmo após a data do referido julgamento, sob pena de violação aos princípios da proibição do enriquecimento sem causa, boa-fé e moralidade.

16. Sobre os casos já transitados em julgado, a Suprema Corte não se manifestou, ou, ao menos, não foi clara se a decisão seria aplicável, ou não, às ações já transitadas em julgado em favor do Fisco, até a conclusão do julgamento. Diante da lacuna, entendemos que os efeitos *ex tunc*, ou seja, retroativos, também se aplicam às impugnações transitadas em julgado, sendo, portanto, cabível a ação rescisória com base no art. 485, V, do CPC, para pleitear a repetição do indébito tributário.

17. No que diz respeito à prescrição do crédito (art. 46, da Lei nº 8.212/91), convém destacar que o cabimento da ação rescisória depende, em

alguns casos, de sua arguição pelo contribuinte no curso do processo, cuja decisão se busca anular. Nesse contexto, a sentença proferida, até 17 de maio de 2006, que reconhece a validade do art. 46 da Lei nº 8.212/91 e, por conseguinte, nega o direito de repetição do sujeito passivo, somente será objeto de ação rescisória se a prescrição tiver sido arguída pelo contribuinte no curso do processo. Já sobre a sentença exarada, após essa data, o cabimento da rescisória independe da alegação do sujeito passivo no curso do processo, eis que a prescrição poderá, de ofício, ser conhecida pelo magistrado, nos termos do art. 219, § 5º, do CPC.

18. Finalmente, cumpre salientar que, se a Súmula Vinculante nº 08 fosse editada pelo Pretório Excelso antes da prolação da sentença que se busca anular, como apresenta eficácia vinculante para todos os órgãos do Poder Judiciário, o ato judicial poderia ser objeto de reclamação constitucional, não sendo a ação rescisória, pois, o instrumento idôneo para desconstituí-lo (CF, Art. 103-A, § 3º).

REFERÊNCIAS

AGRA, Walber de Moura. *Comentários à reforma do poder judiciário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____. *República e Constituição*. 2.ed. Atualizada por Roselca Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 1998.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. Atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. Bauru-SP: Edipro, 2001.

_____. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 5.ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1994.

_____. *Teoria General Del Derecho*. Santa Fe de Bogotá, Colômbia: Temis, 1999.

BORGES, José Souto Maior. Competência Tributária dos Estados e Municípios. *Revista de Direito Tributário*, n. 47, jan./mar, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p.132-142.

_____. *Lançamento Tributário*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRITO, Edvaldo. Lançamento. *Revista de Direito Tributário*, n. 47, out./dez, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p.186-198.

CADORE, Márcia Regina Lusa. *Súmula vinculante e uniformização de jurisprudência*. São Paulo: Atlas, 2007.

CANOTILHO, Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 4.ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CARRAZA, Roque Antônio. A Extinção da Punibilidade no Parcelamento de Contribuições Previdenciárias Descontadas, por entidades Beneficentes de Assistência Social, dos seus Empregados, e Não Recolhidas no Prazo Legal. Questões Conexas. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 728, 1996, p.433.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Cristiano; CASTRO, José Augusto. Os juros no parcelamento tributário. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CHIESA, Clélio; CARDOSO, Laís Vieira (Coords). *Parcelamento Tributário*. São Paulo: MP, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. _____. 21.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2.ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. O Direito Positivo como Sistema Homogêneo de Enunciados Deônticos. *Revista de Direito Tributário*, Jul./Set., n. 45, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p.32-36.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CAVALCANTI, João Barbalho Uchoa. *Constituição Federal Brasileira: commentarios*. Brasília: Ed. Fac-símile, 1992.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CORTES, Osmar Mendes Paixão. *Súmula vinculante e segurança jurídica*. São Paulo: Ed. RT, 2008.

COSSIO (A. de). *La concepción aglosajona del derecho*. *Revista de Derecho Privado*, 1947, n. 361.

DAVI, René. *O direito inglês*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

_____. *Os grandes sistemas do direito contemporâneo*. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 2002.

DERZI, Misabel Abreu Machado. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do (Org.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.406-421.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. v.03. São Paulo: Saraiva, 1998.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Causas de impedimento prescricional de indébitos tributários. Ocorrência de coação e inconstitucionalidade. *Revista de Direito Tributário*, n. 39, São Paulo: Revista dos Tribunais, jan./mar. 1987, p.82-89.

_____. *Da Lei Tributária no Tempo*. São Paulo: Obelisco, 1968.

FAGUNDES, M. Seabra. *O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*. 2.ed. Rio de Janeiro: José Konfino Editor, 1950.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*. São Paulo: Atlas, 1998.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1996.

GIARDINO, Cléber. Auto de Infração. Revisão “de Ofício” Promovida pelo Próprio Agente Fiscal. *Revista de Direito Tributário*, n. 39, jan./mar., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p.159-162.

GONÇALVES, José Artur Lima. Revisão do Lançamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, n. 32, abr./jun, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, p.295-300.

GRECO, Marco Aurélio; PONTES, Helenilson Cunha. *Inconstitucionalidade da Lei Tributária – Repetição do Indébito*. São Paulo: Dialética, 2002.

GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmática delle fonti*. Milano: Giuffrè, 1998.

HACK, Érico; DALLAZEM, Dalton Luiz. *Parcelamento do Crédito Tributário*. Curitiba: Juruá, 2008.

HORVATH, Estevão. *Lançamento Tributário e Autolancamento*. São Paulo: Dialética, 1997.

_____; RODRIGUES, José Roberto Pernomian. Efeitos da Modificação de uma Decisão Judicial em Matéria Tributária. *Revista de Processo*, n. 89, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p.43-56.

JANINI, Tiago Capp. Os Efeitos Produzidos pela Modulação da Declaração de Inconstitucionalidade do Prazo Prescricional de Dez Anos para a Cobrança dos Créditos Previdenciários na Hipótese de Parcelamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 159, São Paulo: Dialética, 2008, p.123-130.

JANSEN, Rodrigo. A súmula vinculante como norma jurídica. *Revista Forense*, a.101, v.380, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.189-218.

JUNQUEIRA, Fabio; MURGEL, Maria Inês. *Parcelamento Tributário e Moratória*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2006.

KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. *Teoria Pura do Direito*. 6.ed. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 1998.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito Tributário – Teoria Geral do Tributo*. São Paulo: Manole, 2007.

LEAL, Câmara. *Da Prescrição e da Decadência*. São Paulo: Saraiva, 1939.

LEAL, Roger Stiefelmann. *O Efeito Vinculante na jurisdição constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2006.

LEMOS, Rubin. *Parcelamento de Débito Tributário*. Brasília: Brasília Jurídica, 2002.

LESSA, Pedro. *Do poder judiciário*. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1915.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. II e III. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. Revisão do Lançamento Tributário. *Revista de Direito Tributário*, n. 07/08, jan./jun, p. 261-269, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p.261-269.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 11.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. *Natureza e Regime Jurídico das Autarquias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

_____. O Princípio do Enriquecimento sem Causa em Direito Administrativo. *Revista Diálogo Jurídico*, v. I, n. 2, Salvador, CAJ – Centro de Atualização Jurídica, maio, 2001. Disponível em: <direitopublico.com.br. Acesso em: 01 jun. 2001.

MELLO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. Refis e Paes – Hipóteses e requisitos legais para a exclusão dos programas de parcelamento In: *Interpretação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2006.

MELLO, Osvaldo Aranha Bandeira de. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. v. I. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979.

MENDES, Gilmar Ferreira. A Ação Declaratória de Constitucionalidade: a inovação da Emenda Constitucional 3/93. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciências Públicas*, n.4, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

_____; PFLUG, E.S.M. Passado e futuro da súmula vinculante: considerações à luz da Emenda Constitucional n. 45/2004. In: *Reforma do Judiciário*. São Paulo: Saraiva, 2005.

MENDONÇA, Christine. O Regime Jurídico do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS: Parcelamento Stricto Sensu. In: VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa (Coord.). *REFIS – Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Edipro, 2001, p.75-109.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. t. II. 2.ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1988.

MIRANDA, Pontes. *Tratado de Direito Privado*. t.1. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

_____. _____. t.IV. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

MOREIRA, José Carlos Barbosa Moreira. *Comentários ao Código de Processo Civil*. v. V. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

MUSCARI, Marcos Antonio Botto. *Súmula Vinculante*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.

NEVES, Marcelo. *Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. *Teoria do Lançamento Tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

PEIRCE, Charles Sanders. *Semiótica*. 3.ed. Trad. José Teixeira Coelho Neto. São Paulo: Perspectiva, 1999.

PEREZ, Jesus Gonzales. *El Principio General de la Buena Fe en el Derecho Administrativo*. 2.ed. Madri: Civitas, 1989.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Efeitos da Decisão de Inconstitucionalidade em Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. *Eficácia e Aplicabilidade das Normas Constitucionais Programáticas*. São Paulo: Max Limonad, 1999.

PONS, Marcos Caleffi. Contribuições Previdenciárias. Inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 – Efeitos da Súmula Vinculante nº 8 e da Decisão Proferida no RE nº 559.882-9 em Relação a Processos Judiciais em Andamento e com Decisões Transitadas em Julgado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.162, São Paulo: Dialética, 2009, p.40-49.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. São Paulo: Edipro, 2000.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. *Lançamento Tributário*. 2.ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.

SANTOS, Moacir Amaral. *Primeiras Linhas de Direito Processual Civil*. São Paulo: Saraiva, 1981.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

SILVA, Leonardo Mussi da. O prazo para restituição do pagamento indevido por inconstitucionalidade da lei tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.97, São Paulo: Dialética, 2003, p.72-84.

SOARES, Guido Fernando Silva. *Common Law. Introdução ao direito dos EUA*. São Paulo: RT, 1999.

SOTELO, José Luis Vásquez. A jurisprudência vinculante na Common Law e na Civil Law. XVI Jornadas Ibero-americanas de Direito processual. In: *Temas atuais de Direito processual Ibero-americano*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

STRECK, Lênio Luiz. O efeito vinculante e a busca da efetividade da prestação jurisdicional: da revisão constitucional de 1993 à reforma do Judiciário. In: AGRA, Walber de Moura (Coord.). *Comentários à reforma do poder judiciário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.148-205.

TAVARES, Alexandre Macedo. O parcelamento de débito tributário e a ineficácia das condicionantes cláusulas de ‘confissão irretratável’ e de ‘renúncia de discussão administrativa e judicial’ do objeto parcelado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 123, São Paulo: Dialética, 2005, p. 09-13.

TAVARES, André Ramos. *Nova Lei da Súmula Vinculante: Estudos e comentários à Lei 11.417, de 19.12.2006*. São Paulo: Método, 2007.

TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 7.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Interesse de agir em ação de revisão de parcelamento de débitos tributários. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CHIESA, Clélio; CARDOSO, Laís Vieira (Coords). *Parcelamento Tributário*. São Paulo: MP, 2008, p.75-94.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 5.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

_____. *Restituição dos Tributos*. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

TUCCI, José Rogério Cruz e. *O precedente judicial como fonte do direito*. São Paulo: RT, 2004.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. *A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. *Causalidade e Relação no Direito*. São Paulo: Saraiva, 1989.

VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

XAVIER, Alberto. *Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)