

Sistema de precedentes e o princípio da igualdade no processo tributário

Paulo Eduardo Gontijo de Araújo*

RESUMO: O sistema de precedentes pode ser adotado como importante recurso no processo tributário. Ascendeu com a promessa de conferir efetividade ao princípio fundamental do devido processo legal, sobretudo no combate ao grande número de demandas. Por vocação própria, o Direito Tributário inclina-se para as demandas repetitivas, o que reclama a aplicação das técnicas de precedentes. Contudo, a aplicação desenfreada ou desavisada dessas técnicas não pode se olvidar do importante princípio da igualdade. Assim, o objetivo deste artigo não é esgotar o assunto, mas trazer alguns pontos de reflexão para observar se o princípio da igualdade não está sendo esquecido nessa empolgada virada do direito processual tributário, com a adoção do sistema dos precedentes.

Palavras-chave: Precedentes. Igualdade. Processo tributário.

Introdução

Não é de hoje que o direito processual brasileiro discute soluções para o grande número de demandas e os problemas daí decorrentes. Os mais graves constituem verdadeiras afrontas a direitos fundamentais e reclamam atenção especial à segurança jurídica e à igualdade. Um dos fatores que contribuem para esse excesso de demandas advém do próprio respeito ao princípio da igualdade, que impõe facilidades para o acesso ao Judiciário.

De fato, grande parte das demandas baseia-se em teses jurídicas idênticas, o que clama por segurança jurídica no sentido de não haver decisões contraditórias. É o que se observa, sobretudo, no processo tributário, em que a própria natureza do poder de tributar coloca os atores do processo em situação de relativa igualdade. Ademais, o sistema verticalizado dos tributos emana da própria Constituição Federal com as suas garantias, o que permitiria que as discussões ascendessem até o Supremo Tribunal Federal em infindáveis recursos.

Busca-se, assim, sem a vaidade de aprofundamentos excessivos, nem a necessidade de esgotar os temas, adentrar em uma das soluções apresentada pelo

* Servidor público no Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, desde 2008. Bacharel em Direito pela FADOM – Faculdades de Direito do Oeste de Minas, em Divinópolis/MG, em 2006. Exame da OAB/MG em Direito Tributário, em 2007. Pós-graduado em Direito Notarial e Registral pelo Curso Damásio, em 2020.

sistema processual, consistente na força dos precedentes e na sua relação com o princípio da igualdade.

Dessa forma, traçam-se, inicialmente, as linhas do sistema brasileiro de precedentes, com alguns conceitos fundamentais, para a melhor compreensão do assunto, e, a partir daí, adentra-se na sua relação com o processo tributário e a atenção ao princípio da igualdade.

1 O sistema brasileiro de precedentes – conceitos fundamentais

O sistema de precedentes ascendeu com a promessa (mas não com a obrigação, pois não é a única solução) de conferir efetividade ao princípio fundamental do devido processo legal, com a duração razoável do processo e a celeridade, o que é a primeira frente de atenção no combate ao grande número de demandas.

Bem assim, vislumbra-se atender aos reclames da segurança jurídica e da igualdade, vez que, no Brasil, a liberdade de decidir, fundada no princípio do livre convencimento motivado e no sistema baseado no *Civil Law*, a cultura direcionou-se no sentido de não conferir o devido respeito às decisões anteriores (inclusive as da própria Corte e as do mesmo julgador).

Ao contrário do que se passa no sistema do *Common Law*, por aqui alteram-se, com muita facilidade, posições consolidadas. Por isso, o direito processual brasileiro agregou elementos do *Common Law* para construir uma sistemática de precedentes com identidade própria, o que respeita as diferenças das origens das ciências jurídicas.

Em breve resumo histórico, conforme brilhante exposição do Prof. Renato Lopes Becho, no Grupo de Estudos sobre Processo Tributário da Escola Judicial Desembargador Edésio Fernandes (EJEF), o *Common Law* cultiva raízes na história da Inglaterra e na formação do Reino Unido, permeado por diferentes povos, mesclados pelo direito feudal e o direito canônico, regidos pela coroa do Rei Henrique II, que resolveu criar uma “lei comum” para unificar a solução dos conflitos.

Noutro contexto, a formação do Direito brasileiro encontra fundamento nas codificações, no modelo costurado desde a Revolução Francesa. Essa estrutura, baseada no positivismo kelseniano, não permite afastar-se da necessidade da lei para dizer o Direito. Rechaçava-se a ideia da jurisprudência como fonte do Direito.

Contudo, ainda que diferente das origens inglesas, a cultura jurídica brasileira veio encampando os ideais pós-positivistas, durante décadas, o que emanou a concepção de que a norma é fruto da interpretação jurídica, e não simplesmente da leitura fria da lei e sua necessidade de subsunção. Isso abriu espaço para a jurisprudência consolidar-se como importante fonte do Direito. Existia um brocardo: “O juiz era escravo da lei. Hoje o juiz é intérprete da lei”.

Nessa perspectiva, é importante traçar, inicialmente, alguns conceitos fundamentais do sistema de precedentes brasileiro. De plano, observa-se a necessidade de previsão legal que possibilitasse a aplicação desse novo modelo por aqui. Dessa forma, o Código de Processo Civil de 2015 (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, com entrada em vigor após decorrido um ano da sua publicação) codificou e estruturou um sistema de precedentes judiciais obrigatórios no Brasil. Um sistema em que certas decisões judiciais servem como normas jurídicas.

Fala-se em sistema porque o CPC está permeado por normas que reforçam a ideia de respeito aos precedentes. Podem-se citar alguns desses dispositivos, cuja leitura se sugere: o art. 332; art. 489, § 1º, incisos V e VI; art. 926; art. 927; art. 932, incisos IV e V; art. 947; art. 976; art. 1.035; e art. 1.040; todos do Código de Processo Civil.

Entretanto, pontua-se que, nesse sistema, os precedentes ditos vinculantes, de acordo com o Enunciado nº 11 da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (Enfam), “[...] são apenas os mencionados no art. 927 e no inciso IV do art. 332”.

Nesse passo, Fredie Didier Jr. ensina que o CPC parte do pressuposto de que precedentes judiciais são normas, ou seja, as fontes do Direito não mais se limitam às leis. Dito isso, é preciso entender o que é um precedente. Precedente é, antes de tudo, uma decisão. Em toda decisão judicial, o juiz precisa resolver um problema concreto. Na solução, ele apresenta, para a sua conclusão, a fundamentação para demonstrar que tem respaldo no Direito. Ao fundamentar a decisão, o juiz vai ter que definir qual é a norma jurídica geral que lhe serviu de base para a solução do problema jurídico concreto.

Diz-se que, ao julgar, o juiz estabelece a norma para o caso concreto. Não só isso, para chegar até sua conclusão, ele passa pela fundamentação, em cuja argumentação jurídica, vislumbra-se a regra geral sobre a qual se baseou. Marinoni

(2020, p. 787) diz que os precedentes são “razões generalizáveis” que podem ser extraídas da justificação das decisões.

Toda decisão judicial, seja a proferida na comarca mais longínqua, traz a norma individual para solucionar um problema concreto. Para isso o julgador demonstra a norma geral do sistema que serve de suporte àquela conclusão. Por exemplo: um casal homoafetivo vai ao Judiciário para pedir o reconhecimento da relação como família. O julgador vai ter que identificar no sistema a norma geral que possibilita identificar aquela união como família.

O precedente está na fundamentação da decisão. É onde se identifica o que é um precedente. E o precedente é exatamente essa norma geral que se encontra na fundamentação construída pelo órgão julgador, a partir do exame de um caso concreto, e que vai servir como modelo para a solução de casos futuros semelhantes.

A partir daí, extraem-se as características básicas do precedente:

- É uma norma geral, que está em toda decisão;
- Construída a partir de um caso (elemento retrospectivo - nasce por indução, que se distingue da dedução - já que parte do caso individual para o geral - aspecto retrospectivo e prospectivo: parte de um caso passado e serve para casos futuros);
- Será necessário demonstrar que seu caso é semelhante àquele do qual surgiu o precedente — a norma só vai ser bem compreendida quando se examina o caso — se a pessoa está sendo demandada, vai invocar a distinção do caso, para dizer que não se aplica o precedente.

Em outros dizeres, o precedente constitui-se por três elementos:

- Fático;
- Normativo — definição da norma geral, construída por indução, a partir de um caso — nome em latim *ratio decidendi*;
- Argumentativo: é pelo debate dos argumentos que se constrói a solução. Se surgir um argumento jurídico novo, que não foi considerado anteriormente, pode contribuir para a alteração ou superação do precedente.

Por fim, concebe-se o *stare decisis*, como o principal ponto para o respeito ao precedente. Decorre da expressão em latim *Stare decisis et non quieta movere* (Mantenha-se a decisão e não se disturbe o que já foi decidido). É dizer, as Cortes devem conceder o devido respeito e valor ao precedente, de forma que uma questão de direito já estabelecida deve ser mantida.

Marinoni (2020, p. 788) ensina que a primeira condição para a existência de um sistema de precedentes é o *stare decisis* horizontal, que é o respeito por parte das Cortes Supremas aos seus próprios precedentes. A partir daí, tem-se o *stare decisis* vertical, pelo qual os demais órgãos do Judiciário devem respeitar os precedentes. O Poder Judiciário deve ser visto como uma unidade. Nesse contexto, Ariane Fucci Wady bem sintetiza:

Há uma íntima correspondência entre o *stare decisis* e o Estado Democrático de Direito, já que ela assegura que o direito não se altere de forma errática, constante e permite que a sociedade presuma que os princípios fundamentais estão fundados no direito, ao invés das inclinações ou voluntariedades pessoais, dos indivíduos. (WADY, 2008).

Ainda, segundo Marinoni, a regra do *stare decisis* é uma decorrência do princípio da igualdade: onde existirem as mesmas razões, devem ser proferidas as mesmas decisões. Daí se extrai o que Humberto Ávila denominou de “força presumida” do precedente (MARINONI, 2020, p. 790).

Estabelecidas essas premissas, permite-se vislumbrar a ligeira diferenciação entre conceitos, com a compreensão de que súmula e jurisprudência são reiteradas aplicações de um precedente por um tribunal. O operador do Direito costuma dizer que citou várias jurisprudências em seu trabalho, como forma comum de se expressar, mas não há se falar na citação de várias jurisprudências. O que se menciona é uma jurisprudência, com vários precedentes, ou seja, diversas decisões no mesmo sentido.

A súmula é o texto (não é norma). É o enunciado da *ratio decidendi*. Ela enuncia o elemento normativo do precedente. A súmula é o resumo da jurisprudência: é o conjunto dos enunciados dos precedentes que se consolidaram no tribunal. Assim, a súmula não é o precedente, mas a enunciação do precedente. É o que dispõe o Enunciado nº 8 da Enfam: “Os enunciados das súmulas devem reproduzir os fundamentos determinantes do precedente”.

O art. 926 do CPC, no seu § 2º, diz que, para editar as súmulas, os tribunais devem se ater às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram a sua criação.

São os precedentes que motivam a criação da súmula, e não o contrário. A súmula é o enunciado da *ratio decidendi*. Para compreender a *ratio decidendi*, deve-se lembrar da sua origem fática.

Com isso, têm-se as bases dos precedentes, com seus elementos fáticos, normativos e argumentativos, para relacioná-los com o processo tributário e, mais adiante, com o princípio da igualdade.

2 Processo tributário e os precedentes

Percebe-se, francamente, a aproximação do Direito Processual brasileiro, baseado no *Civil Law*, com a doutrina do *Common Law*, no intuito de buscar solução para alguns dos problemas jurídicos, sobretudo no processo tributário, com seu grande número de demandas. Assim, o sistema jurídico, no Brasil, tem procurado aumentar a importância do precedente jurisprudencial, o que é um desafio que demanda não somente a alteração da legislação, como já ocorreu com o Código de Processo Civil, de 2015, mas, principalmente, uma mudança da própria cultura, o que exige uma nova postura dos juízes.

Com efeito, a teoria do precedente (*stare decisis*) deita raízes em um raciocínio por analogia, em que se perscruta se existem elementos que permitem concluir pela identidade das teses de Direito invocadas e, principalmente, se os fatos trazidos a juízo possuem semelhanças suficientes para estabelecerem uma relação entre as demandas. É o que conclui Marcus Abraham, em brilhante exposição:

Assim, embora cada caso judicial seja único, ao menos no sentido de que envolve partes diferentes e situações de vida distintas, é possível vislumbrar entre alguns deles uma certa identidade que permite a extensão, por analogia, da tese jurídica central afirmada em uma demanda (também chamada "*ratio decidendi*" no direito inglês ou "*holding*" no direito norte-americano) a outra similar. A decisão que serviu de base para a aplicação aos demais casos pode ser chamada de analogada primeira ou principal, enquanto as decisões que se valem da solução jurídica dada em caso anterior podem ser ditas analogadas secundárias. Em terminologia jurídica, a decisão analogante principal é chamada acórdão-paradigma, enquanto as decisões analogadas secundárias são denominadas "casos repetidos ou repetitivos" (ABRAHAM, 2014, p. 12).

Nesse contexto, Abraham (2014) aponta para a existência de uma espécie de vocação do Direito Tributário para demandas repetitivas, o que reclama a aplicação das técnicas de precedentes, e cita cinco motivos para essa reflexão.

Em resumo, tem-se, em primeiro lugar, que as relações jurídicas tributárias são fundadas no direito público e de caráter compulsório, o que decorre da própria natureza do poder de tributar. Em segundo lugar, aponta-se a organização do Estado, que tem nos tributos sua principal fonte de receitas, de modo que

[...] a necessidade crescente de recursos, além de gerar insatisfação por parte do contribuinte, que pode ir ao Judiciário contestar tal cobrança, também pode criar uma mentalidade arrecadatória a qualquer custo em certos agentes do Fisco, o que conduziria à desconsideração das garantias do contribuinte (ABRAHAM, 2014, p. 13).

O terceiro motivo apontado está na própria configuração do sistema tributário brasileiro, que emana da própria Constituição Federal, com as suas garantias, o que permitiria que as discussões ascendessem até o Supremo Tribunal Federal em infindáveis recursos. Um quarto motivo emana da complexidade da legislação tributária. Por fim, salienta que as demandas em matéria tributária, muitas vezes, versam sobre questões de Direito e não tanto sobre fatos.

Percebida essa vocação do Direito Tributário para a aplicação das técnicas de precedentes, observa-se que os tribunais superiores têm-se valido de instrumentos na busca pela segurança jurídica, com o afã de garantir maior igualdade entre os jurisdicionados e conferir maior celeridade nos julgamentos.

São várias as discussões em matéria tributária submetidas aos regimes da súmula vinculante, de repercussão geral e de recursos repetitivos. Entre elas podem-se citar as Súmulas Vinculantes 08, 19, 28, 31 e 32; e os julgados em repercussão geral, no STF, sobre a CIDE: RE 449.233 E 451.915; sobre o ICMS: nos RE 607.056 e 582.461; sobre o IPI: nos RE 562.980 e 577.348; sobre o IR e CSLL: no RE 611586, dos quais se recomenda a leitura.

Ocorre que essa relação entre o processo tributário e o sistema de precedentes, com suas promessas de celeridade, segurança jurídica e igualdade, não fica isenta de críticas. Isso porque não se podem perder de vista aqueles conceitos fundamentais acima expostos, cuja aplicação do precedente não é automática e dispensa certos cuidados. Certamente, ela reclama atenção especial do julgador para evitar solução jurídica inadequada, principalmente, nas situações que se desigalam.

Foi o que alertou Abraham:

Se, de um lado, a aplicação da tese fixada pelos Tribunais Superiores confere celeridade e uma relativa estabilidade ao julgamento das causas, por outro, não está o magistrado dispensado de uma análise atenta dos autos para apreciar se o acórdão-paradigma deve ser aplicado na hipótese. Evita-se com isso o risco de aplicação indevida do precedente, o que equivaleria a dar uma solução jurídica inadequada ao caso concreto (ABRAHAM, 2014, p. 20).

Nesse sentido, Fulvia Helena de Gioia e Ricardo da Cunha Chimenti (2020) expuseram sobre o surgimento de conflitos dos precedentes no tempo. Trouxeram a visão de que o Poder Legislativo e as instâncias administrativas, além do próprio Poder Judiciário, devem respeitar a força do precedente, sob pena de violação do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança, o que encontra amparo legal no art. 927, § 4º, do CPC.

Vejamos:

A evolução legislativa e interpretativa não deve atingir atos praticados sob a égide de precedente vigente à época de sua realização, sob pena de violação do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança.

[...]

Em 12/06/2018, ao julgar o ARE 951533, a Segunda Turma do C. STF decidiu, conforme noticiado pelo CONJUR em 7/7/2018, que o Superior Tribunal de Justiça afronta o princípio da segurança jurídica ao aplicar nova jurisprudência, de forma retroativa, a processos que estavam em curso quando ainda vigorava antigo entendimento.

Assim entendeu a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, pouco antes do recesso forense, ao impedir o STJ de fazer “mudanças bruscas” — no caso, “alterar sem transição a contagem da prescrição tributária.”

[...]

Há que se observar, ainda, que os artigos 23 e 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, norma de sobredireito que não pode ser ignorada em matéria tributária, igualmente trazem regras interpretativas que visam à segurança jurídica. O artigo 23 da LINDB determina que a decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova deverá prever regime de transição [...] (GIOIA; CHIMENTE, 2020, p. 884).

Bem assim, no Direito Processual Tributário, observam-se algumas decisões judiciais que incorreram nesse movimento de desprestígio da lei, o que é um sinal de crise no Direito como um todo, se levarmos a cabo a aplicação dos precedentes, mormente porque o sistema tributário é baseado no princípio da legalidade. Foi o que bem detalhou o Prof. Renato Becho (2017, p. 113 *et seq.*) por quase 50 páginas de sua prestimosa obra, ao apontar decisões judiciais que não aplicaram inteiramente a legislação tributária, com justificativas que não convencem. Trouxe ele três bons exemplos, em síntese:

1. Da responsabilidade tributária pela dissolução irregular de sociedade, que gerou a Súmula 435 do eg. STJ, mas deixou de observar o disposto no art. 135 do CTN;

2. Da contagem do prazo para a prescrição intercorrente em executivos fiscais, em que o art. 40 da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal) confere ao juiz e sua secretaria o prazo de um ano para enviar o processo ao arquivo, mas a Súmula 314 do STJ resolveu “agregar” esse período ao disposto no art. 174 do CTN, para estender o prazo prescricional do crédito tributário de cinco para seis anos; e

3. Da interrupção da prescrição no ajuizamento da execução fiscal, em que se afastou a previsão legal do CTN para aplicar apenas parte do que dispunha o Código de Processo Civil então vigente, segundo a decisão no REsp 1.120.295/SP. O art. 174, parágrafo único, I, do CTN foi afastado por incoerência, para aplicar-se o art. 219, § 1º, do CPC/1973, sem observar o disposto nos §§ 3º e 4º do mesmo art. 219 do CPC.

Finalizou Becho:

Com os três exemplos anteriormente indicados, procuramos demonstrar que o CTN está deixando de ser uma referência para diversas decisões judiciais, especialmente algumas tomadas e refletidas nas súmulas do egrégio Superior Tribunal de Justiça. Mas, uma regra estipulada no CPC de 2015, bem como a aplicação da teoria do precedente, poderá permitir que os juízes, provocados à exaustão pelos advogados, confirmem novamente ao CTN seu papel constitucional (BECHO, 2017, p.123).

Com efeito, o sistema de precedentes dispõe de mecanismos próprios para combater essas decisões *per incuriam*, ou descuidadas, o que reclama a mudança de postura dos operadores do Direito. O Prof. Becho rememora que o *Common Law* é baseado na razão, e o que for flagrantemente contrário a ela não faz parte desse direito, inclusive as decisões judiciais que contrariam esse princípio, e conclui:

É esse espírito que deve ser buscado pela sociedade brasileira, notadamente após o Código de Processo Civil, de 2015. Quando o Poder Judiciário deixar de levar em consideração uma decisão legislativa ou um precedente, em decisão descuidada, esse julgado não deve ser considerado como precedente e deve ser superado (BECHO, 2016, p. 99)

É aí que se adentra na necessidade de empreender maior atenção ao princípio da igualdade, mormente porque as decisões que desigualam situações iguais acabam por se tornar verdadeira afronta ao consagrado princípio mencionado.

Conforme bem apontam os abalizados entendimentos: existem precedentes que devem ser superados.

3 E a igualdade?

Permite-se, aqui, estender um pouco nos apontamentos sobre a igualdade, mormente porque não se tem encerrado o devido valor a esse importante fundamento. A igualdade importa para todo o tipo de relação, seja ela jurídica ou não. No que toca ao processo tributário, tem-se que a ampliação do acesso à justiça acabou por atrair a consequência nefasta de desrespeitar valorosos princípios como a celeridade processual, a segurança jurídica e, em especial o predicado da igualdade.

Outrossim, o movimento de abertura do Judiciário fez com que anseios do contribuinte viessem a lume e acarretou, em contrapartida, que algumas decisões judiciais (tais como as mencionadas acima) adotassem entendimentos inclinados para posições estranhas (ao que parece, em defesa de argumentos propugnados pelo fisco). A balança da igualdade pendeu para um lado.

Por princípio, considerou-se o conceito da igualdade, na máxima aristotélica de tratar os iguais como iguais e os desiguais como desiguais, na medida da sua desigualdade. Aristóteles trazia, ainda, a ideia de “dar a cada um o que é seu”, na perspectiva da justiça social e da igualdade — o que é um bom ponto de partida.

Nessa mesma premissa, a *Bíblia* relata que Jesus foi indagado sobre os tributos, se era lícito que fossem recolhidos, e respondeu: “Dai a César o que é de César” (Mateus 22:15-22). Não se pode desconsiderar que a *Bíblia* avança muito sobre a igualdade, ao tratar cada ser como um indivíduo em si, sem favoritismo, e pertencente ao todo. Vejamos alguns desses pontos:

“...nada fazendo por parcialidade”. (1 Timóteo 5:21). (bibliaonline.com.br)

E atentardes para o que traz o traje precioso, e lhe disserdes: Assenta-te tu aqui num lugar de honra, e disserdes ao pobre: Tu, fica aí em pé, ou assenta-te abaixo do meu estrado. Porventura não fizestes distinção entre vós mesmos, e não vos fizestes juízes de maus pensamentos? (Tiago 2:3-4). (bibliaonline.com.br)

Nisto não há judeu nem grego; não há servo nem livre; não há macho nem fêmea; porque todos vós sois um em Cristo Jesus. (Gálatas 3:28). (bibliaonline.com.br)

Onde não há grego, nem judeu, circuncisão, nem incircuncisão, bárbaro, cita, servo ou livre; mas Cristo é tudo, e em todos. (Colossenses 3:11).
(bibliaonline.com.br)

A partir daí, a *Bíblia* passa para a perspectiva do “próximo”, a quem cabe conferir atenção e apoio, sem se esquecer do tratamento com amor fraternal, numa solução inalcançável exclusivamente pelas normas de Direito.

Em tempos de censura, há quem defenda que citações da *Bíblia* possuem conteúdo eminentemente religioso e que não se poderia atribuir sentido científico a elas. Contudo, a filosofia da igualdade não se afasta dessas premissas bíblicas. Assim entende Ronald Dworkin:

Muitos filósofos aceitam o que se costuma chamar de princípio da beneficência: que cada pessoa tem a obrigação moral de sempre agir com tanta consideração pelo destino de todas as outras pessoas do mundo, assim como pelo próprio destino ou pelo da família e dos amigos. (DWORKIN, 2002, p. 15, f. XV).

De fato, falar sobre igualdade atrai aprofundadas impressões de seguimentos sociais, científicos, filosóficos, religiosos, que acabam se entrelaçando. Ainda assim, curiosamente, não muito se fala sobre a igualdade na doutrina. Foi o que observou Celso Antônio Bandeira de Melo:

Ao que saibamos é minguido o auxílio doutrinal efetivo em tema de igualdade. Procuraremos, pois, esboçar os rudimentos de uma teoria sobre o conteúdo jurídico do preceito isonômico, esperando trazer, ao menos, uma pouca de luz, que sirva de pretexto para estudos mais aprofundados. (BANDEIRA DE MELO, 2017, p. 12).

Muitos giram em derredores, outros se perdem em pormenores e acabam voltando-se para aquela máxima aristotélica de “tratar os iguais como iguais e os desiguais como tal na medida em que se desigalam”. Parecem se esquecer de que essa filosofia esbarra em um conceito da física, pois definir entre a igualdade e a desigualdade dependerá do ponto de vista. Talvez nem mesmo Einstein, o gênio da física, tenha pensado que sua teoria da relatividade viria a ser lembrada para indagações jurídico-filosóficas sobre a igualdade.

Essas mesmas indagações, acerca da relatividade da definição entre igualdade e desigualdade, assombram consagrados doutrinadores. Vejamos Celso Antônio Bandeira de Melo:

A dizer: o que permite radicalizar alguns sob a rubrica de iguais e outros sob a rubrica de desiguais? Em suma: qual o critério legitimamente manipulável — sem agravos à isonomia — que autoriza distinguir pessoas e situações em grupos apartados para fins de tratamentos jurídicos diversos? Afinal, que espécie de igualdade veda e que tipo de desigualdade faculta a discriminação de situações e de pessoas, sem quebra e agressão aos objetivos transfundidos no princípio constitucional da isonomia? (BANDEIRA DE MELO, 2017, p. 11).

No mesmo sentido, Dworkin traz essas reflexões:

Suponhamos, por exemplo, que um homem razoavelmente abastado tenha alguns filhos, um dos quais é cego, outro é um *playboy* com preferências dispendiosas, um terceiro tem pretensões políticas com aspirações dispendiosas, outro é um poeta com necessidades humildes, outro é um escultor que trabalha com material caro etc. Como ele deve elaborar seu testamento? Se tiver como meta a igualdade de bem-estar, levará em conta as diferenças entre os filhos e não lhes deixará frações iguais. Evidentemente, deverá decidir-se quanto a uma interpretação de bem-estar e se, por exemplo, as preferências dispendiosas devem entrar nos cálculos da mesma forma que as vantagens ou as aspirações dispendiosas. Mas, se, do contrário, ele tiver como meta a igualdade de recursos, então, supondo-se que os filhos já possuam na riqueza praticamente igual, ele pode muito bem decidir que sua meta requer divisão igual da riqueza. Em qualquer caso, as questões que ele deverá resolver serão bem diferentes (DWORKIN, 2002, p. 30, f. 5).

Voltando a Celso Antônio Bandeira de Melo, ele também apresenta exemplos de tratamentos diferenciados dados pela lei:

Exemplificando, cabe observar que às sociedades comerciais quadram, por lei, prerrogativas e deveres diferentes dos que pertinem às sociedades civis; aos maiores é dispensado tratamento inequívoco àquele outorgado aos menores; aos advogados se deferem certos direitos e encargos distintos dos que calham aos economistas ou aos médicos, também diferenciados entre si no que concerne às respectivas faculdades e deveres. Aos funcionários assistem vantagens e sujeições que não são irrogáveis a quem careça desta qualidade. Entre os servidores públicos alguns desfrutam de certos benefícios que falecem a outros, dependendo, por hipótese, de serem concursados ou não. As mulheres se aposentam aos trinta anos, os homens aos trinta e cinco. Os exercentes de função gratificada de chefia percebem uma importância correspondente, ao passo que os subalternos dela carecem. Os que cumprem certo tempo de serviço sem faltas e notas desfavoráveis são agraciados com licença-prêmio; aos restantes não se dispensa igual benefício (BANDEIRA DE MELO, 2017, p. 13).

Com efeito, ao se enveredar na elaboração de uma teoria da igualdade, não se poderia esquecer de outro valor, umbilicalmente ligado a ela, que é a liberdade. Nesse contexto, Dworkin conduz seu raciocínio dentro de uma teoria mais geral, de valores humanitários:

uma teoria que perceba a igualdade, por exemplo, não apenas como compatível com a liberdade, mas como um valor que o indivíduo que prezasse a liberdade também prezaria. Sobre tudo, devemos desejar que

uma teoria com todos esses valores expresse compromissos ainda mais fundamentais com relação ao valor de uma vida humana e com relação à responsabilidade de cada indivíduo de descobrir esse valor em sua própria vida (DWORKIN, 2002, p. 14, f. XIV).

Enfim, a filosofia da igualdade faz embrenhar por diferenciações entre diversos conceitos de igualdade, diferentes pontos de vista, para decidir quais deles servirá de norte para a argumentação jurídica.

Dworkin adentra nas diferenciações da igualdade como ideal político popular, das quais surgem as teorias da igualdade distributiva, que se dividem nas teorias objetiva e subjetiva da igualdade de bem-estar e na teoria da igualdade de recursos. E arremata: “Os igualitaristas devem decidir se a igualdade que procuram é a igualdade de recursos ou de bem-estar, ou uma combinação, ou algo bem diferente, para argumentar de maneira plausível que vale a pena haver igualdade” (DWORKIN, 2002, p. 31, f. 6).

Entretanto, como salientado ao introduzir este trabalho, não se alimenta, nesse ponto, a pretensão de esgotar os assuntos, mas de apresentar elementos interdisciplinares que clamam para a necessidade de maior debate e valoração da igualdade como preceito jurídico. Enfim, a igualdade apresenta-se não como um conceito estático, nem simplesmente dinâmico, mas elástico.

Dessa forma, passam-se às considerações jurídicas acerca da igualdade, com o olhar de que o preceito magno da igualdade é norma voltada quer para o aplicador da lei, quer para o próprio legislador. É valor de enorme importância numa república. Bem assim, conforme salientou Celso Antônio Bandeira de Melo:

A Lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e judicializado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes (BANDEIRA DE MELO, 2017, p. 10).

A Constituição Federal consagra a igualdade como direito fundamental, cujo texto está permeado, desde o preâmbulo; passa por firmá-la como um dos objetivos fundamentais da República; valorá-la como princípio regente das relações entre os Estados; e, então, das relações entre indivíduos. Vejamos:

PREÂMBULO

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-

estar, o desenvolvimento, a **igualdade** e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as **desigualdades** sociais e regionais;

Art. 4º A República Federativa do Brasil rege-se nas suas relações internacionais pelos seguintes princípios:

V - **igualdade** entre os Estados;

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à **igualdade**, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes [...] (BRASIL, 1988, grifos nossos).

A Carta Maior garante, ainda, a isonomia tributária:

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

II - instituir **tratamento desigual** entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...].

Como se observa, a norma constitucional veda o tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Nessa perspectiva de direito material, a necessidade de atenção à igualdade abraça-se com o princípio da capacidade contributiva, para garantir igualdade horizontal e vertical. Segundo Paulsen:

Nessa linha, frisa que a “igualdade horizontal é promovida por meio da edição de lei que estabeleça tratamento equânime para contribuintes que possuam a mesma capacidade para suportar o encargo fiscal”, enquanto a “igualdade vertical é promovida por meio da edição de norma que estabeleça tratamento diverso para contribuintes com capacidades diversas” (PAULSEN, 2020, p. 100).

Paulsen (2020) salienta, ainda, as razões que podem levar ao tratamento desigual, como consectário da garantia da igualdade, que se divide em duas categorias: a) razões de capacidade contributiva; e b) razões extrafiscais. As razões de capacidade contributiva exemplificam-se pela aplicação do disposto no art. 145, § 1º, da CRFB/1988. Na segunda categoria citada, muitas outras hipóteses são presentes, como a autorização da utilização extrafiscal do IPTU e do ITR para induzir o cumprimento da função social da propriedade (arts. 170, III, e 182, § 4º, II,

da CF), a concessão de benefícios fiscais de incentivo regional (art. 151, I, da CF), o estabelecimento de tratamento tributário voltado a estimular o cooperativismo (art. 146, III, c, c/c o art. 174, § 2º, da CF).

E mais, não se olvida que a igualdade se bifurca na necessidade de garantia do direito material, bem como na isonomia processual (formal). A isonomia processual não condiz, muitas vezes, com igualdade de tratamento, mas com garantias de desigualdade, sobretudo no processo tributário. Isso se denota na contagem de prazos diferenciada, na facilitação do acesso ao Judiciário, na produção das provas (inversão do ônus) e na modulação dos efeitos da coisa julgada (ora em favor da fazenda, ora em benefício do contribuinte).

Dessa forma, é importante estabelecer o debate da aplicação do princípio da igualdade no direito processual tributário (um ponto de partida para, futuramente, se enveredar com maior profundidade), sobretudo na adoção do sistema dos precedentes e sua força normativa.

4 Direito processual tributário e a igualdade

No Estado Democrático de Direito, os tributos são a principal receita financeira e devem pautar pelos princípios da segurança, da igualdade e da capacidade contributiva e sua relação com a garantia da liberdade. Paulsen alerta que:

Não há mesmo como conceber a liberdade de expressão, a inviolabilidade da intimidade e da vida privada, o exercício do direito de propriedade, a garantia de igualdade, a livre iniciativa, a liberdade de manifestação do pensamento, a livre locomoção e, sobretudo, a ampla gama de direitos sociais, senão no bojo de um Estado democrático de direito, social e tributário (PAULSEN, 2020, p. 28).

Bem por isso, no debate sobre questões fiscais, Klaus Tipke clama pela necessidade de um direito processual que possibilite a igualdade de aplicação do direito material. Salaria que a Constituição não se satisfaz com a mera determinação jurídica da igualdade na formulação do programa de imposição tributária (direito material), senão com a exigência da igualdade na aplicação do Direito (direito formal), realizada pela imposição uniforme para todos que preencherem o pressuposto de fato da lei. Vejamos:

Ao princípio da igualdade somente normas uniformemente exequíveis bastam, não *paper rules*. Em última *ratio* não é relevante o que z.B. está na lei do imposto de renda, mas sim a transposição uniforme de tal lei. Não permitindo o Direito Processual a transposição uniforme, ou se a Administração financeira — por qualquer motivo — só aplica a uma minoria de contribuintes o direito material será inconstitucional por atentar contra o princípio da igualdade (TIPKE, 2012, p. 67).

Nessa senda, a aplicação do Direito depara com as agruras do consequencialismo, do realismo, que envolve a vida do julgador. Este traz suas experiências, virtudes, devaneios, fraquezas, para o campo da aplicação do Direito e acaba por expor, nas decisões, arcabouços jurídicos muitas vezes destoantes da lógica e da expectativa da justiça.

O Prof. Becho, em brilhante exposição no Grupo de Estudos sobre Processo Tributário da EJEf, assinalou que, segundo o maior expoente do realismo, foi Oliver Holmes Jr. que, em uma palestra em Harvard, afirmou que a experiência, e não a lógica, é mais importante para o Direito. O Direito é o que os Tribunais dizem que ele seja.

Prosseguiu o Prof. Becho, ao alertar que, talvez, o Direito ideal tenha espaço para a lógica, mas o Direito que praticamos não é tão lógico, até porque os juízes são influenciados por diversos fatores: o que se passou na infância, o *bullying* sofrido, as notícias dos jornais, a visão de mundo.

Esse subjetivismo não passou despercebido por Tipke, ao defender que, entretanto, os tribunais devem atuar como guardiões da moral impositiva:

A lei fundamental não relaciona os valores fundamentais entre si. Isso cria espaço para o subjetivismo. Que também os juízes constitucionais atribuam importância diversa a valores diferentes (*value judgements*) não surpreende. Também eles provêm de um determinado meio social, vivem em um determinado ambiente, não estão livres de influências e preconceitos, compartilham tradição, educação, convivência, e espírito da época. Todas essas influências, mesmo a atitude política e a geração podem afetar, se se trata do “perfil humano” (o homem, um indivíduo isolado ou o homem, um ser social), a respeito de liberdade e solidariedade. (TIPKE, 2012, p. 93).

O fato é que essas decisões judiciais são, agora, verdadeiras fontes do Direito, segundo a força normativa que lhes impõe o sistema de precedentes. Cabe, assim, aos tribunais, tanto quanto à Lei, resguardarem a moral tributária, para não incorrerem em afrontas ao consagrado princípio da igualdade. Prossegue-se Tipke em observar:

Conforme a isto é o princípio da igualdade ofendido, “se um fundamento razoável, resultante da natureza das coisas ou de qualquer modo plausível não pode ser encontrado para a diferenciação ou tratamento igualitário, em suma, quando a determinação deve ser caracterizada como arbitrária”. Esta é uma aplicação do princípio da igualdade prescindindo-se de critério de comparação. Sem orientação por um critério de comparação ajustado ao caso se busca um preceito segundo um fundamento objetivo. O âmbito de apreciação ou configuração do legislador raia pelas fronteiras da arbitrariedade. Na configuração de preceitos tributários deve o legislador ser autorizado a deixar-se guiar por motivos político-financeiros, macroeconômicos e político-sociais (TIPKE, 2012, p. 91).

Com efeito, as justificativas apontadas para a aceitação do *stare decisis* podem ser resumidas, essencialmente, em quatro: 1) a aplicação da mesma regra a casos sucessivos similares produz igualdade de tratamento aos jurisdicionados; 2) o seguimento dos precedentes gera previsibilidade em lides futuras; 3) o uso de critérios estabelecidos em casos anteriores para novos casos poupa tempo e energia; 4) a adesão a decisões anteriores demonstra o devido respeito pela sabedoria e experiência de gerações prévias de magistrados.

Enfim, esta é uma das principais promessas do sistema de precedentes, na busca de evolução do processo tributário: conferir maior efetividade ao princípio fundamental do devido processo legal, com a duração razoável do processo e a celeridade, com respeito aos princípios da segurança jurídica e da igualdade.

Entretanto, conforme sinalizam abalizados entendimentos, muita cautela, debate, reflexão deverão permear a fundamentação das decisões judiciais, para formarem precedentes em conformidade com o bom Direito, com respeito ao princípio da igualdade, e para evitar que decisões *per incuriam* proliferem, nem perpetuem no Direito Processual Tributário brasileiro.

Conclusão

Durante as últimas décadas, a cultura jurídica brasileira alimentou-se dos ideais pós-positivistas, o que culminou na concepção de que a norma é fruto da interpretação jurídica, e não simplesmente da leitura fria da lei e sua necessidade de subsunção. Essa perspectiva mostrou-se um campo fértil para o desenvolvimento da teoria dos precedentes e a encampação de elementos do *Common Law* ao sistema processual brasileiro.

Sem demora, o processo tributário apresentou suas afinidades com o sistema de precedentes, mormente porque, por vocação própria, é ele suscetível da

multiplicação de demandas sobre teses de Direito análogas. Como visto, Abraham (2014) apontou para a existência de uma espécie de vocação do Direito Tributário para demandas repetitivas, o que reclama a aplicação das técnicas de precedentes, e cita cinco motivos para essa reflexão.

De fato, os tribunais superiores têm se valido desses instrumentos na busca pela segurança jurídica, com o intuito de garantir maior igualdade entre os jurisdicionados e conferir maior celeridade nos julgamentos. São várias as discussões, em matéria tributária, submetidas aos regimes da súmula vinculante, de repercussão geral e de recursos repetitivos.

Ocorre que, como visto, não se pode apressar em comemorar os avanços, mormente pela constatação da existência de precedentes que se afastaram da melhor análise e aplicação do Direito Tributário e acabaram por instituir tratamento desigual onde não caberia. Uma das hipóteses mais combatidas, citada por Becho, é a do alargamento do prazo prescricional em execuções fiscais, em que não se compactua a redação do art. 40 da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal) com a Súmula 314 do STJ.

Com efeito, a atenção ao princípio da igualdade é uma das principais preocupações nessa virada do processo civil e adoção da teoria dos precedentes no processo tributário. Todavia, já se observou que o sistema de precedentes dispõe de mecanismos próprios para combater decisões *per incuriam*, ou descuidadas, que merecem ser superadas.

Assim, será necessária a mudança de postura dos operadores do Direito, sobretudo, um avanço na cultura dos julgadores em relação à necessidade de fundamentação das decisões e aplicação do sistema dos precedentes.

Referências:

ABRAHAM, Marcus. *Common Law e os precedentes vinculantes na jurisprudência tributária*. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. v. 34.1, jan./jun. 2014.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. atual. [S. l.]: Malheiros, 2017.

BECHO, Renato Lopes. *A aplicação da teoria dos precedentes e a decisão “per incuriam” em processo tributário*. Caxias do Sul, RS: Plenum, 2017. (ano XIII, n. 78 nov./dez. 2017).

BECHO, Renato Lopes. O desprestígio da lei em decisões “descuidadas” no aniversário do CTN. Revista do Advogado. AASP. Ano XXXVI. n. 132, Dezembro de 2016.

BÍBLIA SAGRADA – ACF – Almeida Corrigida Fiel. Disponível em www.bibliaonline.com.br – acesso em maio / 2022.

DIDIER JR., Fredie. *Conceitos fundamentais do sistema de precedentes judiciais*. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=mTxqEYKcl8&t=1860s>. Acesso em: 10 maio 2022.

DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. Tradução Jussara Simões, revisão técnica e da tradução Cícero Araújo, Luíz Moreira. São Paulo : Martins Fontes, 2002.

GIOIA, Fulvia Helena de; CHIMENTE, Ricardo da Cunha. Recursos no processo judicial tributário: inovações introduzidas pelo novo código de processo civil. In: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; BONFÁ, Isabela. *Novos rumos do processo tributário: judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário*. São Paulo: Noeses, 2020. v. 2.

GRUPO de Estudos. *Tópicos em Processo Judicial Tributário*. Belo Horizonte: Escola Judicial Desembargador Edésio Fernandes – EJEF, 18 out. 2021 a 1º maio 2022.

MARINONI, Luiz Guilherme *et al.* *Curso de Processo Civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum*. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. v. 2, e-book.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre : Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

WADY, Ariane Fucci. Qual o significado do “stare decisis”? 2008. Disponível em: <https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/31600/qual-o-significado-do-stare-decisis-ariane-fucci-wady>. Acesso em: 14 maio 2022.