

A JURISPRUDÊNCIA COMO FONTE
DO DIREITO TRIBUTÁRIO (*)

Francisco de Souza Mattos
Advogado e sócio do IBDT/USP

O problema das fontes do direito é realmente complexo, sobretudo se tomarmos essa expressão - "fontes do direito" - no seu sentido mais lato, e levarmos em conta as suas diversas conceituações. Mas, simplifica sobretudo a tarefa se nos restringirmos ao sentido de fonte como ato concreto criador do direito ou como forma de exteriorização de norma jurídica (lei, regulamento, costume, jurisprudência, etc.). E é neste último sentido que nos limitaremos neste trabalho, mais precisamente na análise da jurisprudência como fonte de direito.

No Direito em geral, a despeito das acesas controvérsias a respeito, a jurisprudência, embora não seja hoje aquela "ciência e

(*) Este trabalho vem a propósito de um projeto de lei (1918/84) do Deputado Federal Jorge Carone, propondo a inclusão da jurisprudência sumulada do STF entre as normas complementares do direito tributário. Daí, a atualidade deste trabalho.

arte forense com poder normativo, fonte imediata do direito dos romanos", nem muito menos fonte única como nos tempos em que existia somente o quem dizia o Direito, e não existia o quem ditava o Direito, não deixa de ser uma de suas importantes fontes, eis que a função criadora da jurisprudência é indiscutível. Senão obrigatória, pelo menos como fonte complementar, secundária, firmando princípios e servindo como precedentes na solução de controvérsias legais (art. 479 do CPC).

Sem a pretensão de uma análise em profundidade da matéria, podemos dizer, de maneira mais simples, que a jurisprudência, segundo a doutrina tradicional, é um conjunto de princípios e doutrinas contidos nas decisões dos Tribunais, que, a rigor, não tem força criadora de direito positivo, pois, enquanto a lei generaliza a norma, o Juiz a individualiza (Cunha Gonçalves, "Tratado de Direito Civil", vol.I, pág.122). Segundo esse entendimento, a sentença falta generalidade ou normatividade.

Realmente, aqueles que vêem a jurisprudência sob a órbita exclusiva do direito privado, entendem que ela (jurisprudência) pode ser fonte de direito mais pelo seu feito criativo do que pela sua normatividade. Mas, hoje, em

face da evolução da ciência jurídica, sobretudo dos novos conceitos de "ordenamento jurídico" (ver Miguel Reale, "Questões de Direito", edição 1981, pág.16), talvez possamos argüir o exagero ou o radicalismo daquele entendimento, e partirmos para u'a maior força jurídica da jurisprudência, como fonte formal do direito. Em face das teorias modernas, "é desacertado distingüir entre atos de criação e atos de aplicação do direito". Assim, mesmo a sentença, considerada isoladamente, nem sempre tem caráter meramente declaratório, e é geralmente uma fonte criadora de direito, pois, como bem observa Alejandro Bugallo Alvarez ("A Norma Jurídica", ed. 1980, pág.127), ela não realiza simples operação de lógica dedutiva, aplicando friamente o texto legal, num papel puramente mecânico e instrumental. Na verdade, segundo entendemos, a sentença descobre o sentido da norma legal, inferindo a norma jurídica aplicável, através da interpretação do ordenamento jurídico, do que resulta uma decisão, ou seja uma norma. Isso leva-nos a reconhecer o caráter normativo jurídico das soluções individuais constantes das sentenças ou acórdãos reiterados e uniformes. Não se pode negar ao Juiz o poder político de firmar tais regras e princípios (normas), pois a lei, em si mesma, geralmente é insuficiente para resolver cada caso em face da complexa

realidade social. É o Poder Judiciário que atua, no seu legítimo papel de intérprete da lei, e às vezes mesmo para suprir as suas lacunas (arts. 4º e 5º da Lei de Introdução ao Código Civil). Há quem sustente, mesmo (Salvio de Figueiredo Teixeira - Rev.Trib. 553/18, citando Schlesing), que "não há país onde todas as regras aplicadas nos tribunais derivam de códigos ou de leis". Recentemente, ao tomar posse como Presidente do Tribunal Federal de Recursos, o Ministro Lauro Leitão afirmou que "as tarefas que incumbem aos magistrados não se reduzem à aplicação do direito, rigorosamente de acordo com a letra da lei: é necessário conciliar o direito com as aspirações do povo, interpretando as leis escritas dentro da complexidade da vida social do Estado contemporâneo". ("O Estado de S.Paulo" de 24.06.85).

Mesmo reconhecendo a sentença ou um acórdão isolado como regra jurídica endereçada a um caso concreto, individualmente considerado, forçoso é admitirmos a jurisprudência, sobretudo a sumulada, como uma norma geral e impessoal (critério jurídico), à qual, em princípio, se deve obedecer na solução de hipóteses idênticas. A súmula traça princípios e normas, e não é dirigida a caso individual, isolado. Sem exagero, e lembrando aqueles que chegam a sustentar a existên-

cia de um "Direito Sumular" ou "Direito Judicial" ou, então, um "Direito Jurisprudencial", poderíamos mesmo considerar a jurisprudência como compreendida no âmbito da função legislativa, numa participação complementar, subsidiária, tendo em vista que suas determinações em concreto, por vezes se transformam em normas gerais, porque os conceitos e princípios que dela decorrem transcendem a casos individualizados.

Para o mestre Miguel Reale, sobretudo a partir dos estudos de Hans Kelsen, "já se pode considerar superada a dúvida sobre se a jurisprudência é ou não fonte de direito, desde que se passou a uma compreensão mais ampla e abrangente de ordenamento jurídico. Este, com efeito, não se reduz mais a puro sistema de normas legais, completado, no máximo, por um corpo de normas costumeiras, reservando-se à jurisprudência e à doutrina uma função acessória".

Na esteira do professor Reale também segue o jurista José de Moura Rocha ("Enciclopédia Saraiva", vol.71/318), para o qual:

"No caso brasileiro, as súmulas, nos seus enunciados, mesmo que pareça ousado afirmar, tendem a valer mais que a própria lei, vez que os seus enunciados são a sã

tese daquela lei posta a controlar o complexo social."

Daí porque, segundo a doutrina, a jurisprudência pode ser considerada fonte formal do direito, senão imediata, obrigatória, pelo menos como fonte complementar, mediata, aplicável a hipóteses idênticas.

Francisco Lerdo de Tejada, em seus "Comentários ao Código da Federação" (México), especialmente no capítulo da "Jurisprudência do Tribunal Fiscal" (arts, 231 e segs.), depois de afirmar que a jurisprudência daquele Tribunal constitui fonte formal do direito tributário, observa que: "quando o Tribunal Pleno intervém na fixação da jurisprudência, não está realizando um ato de aplicação da lei e caso concreto, em que se criam situações jurídicas individuais, mas fixa norma geral, impessoal, que deve seguir-se para solução de determinado problema em abstrato."

A despeito de, aí, referir-se à jurisprudência de um Tribunal administrativo (aliás, mais do que isso, pois se trata de um órgão superior do contencioso fiscal, com funções jurisdicionais), esta é uma regra ou conclusão que se deve admitir, principalmente em relação à jurisprudência sumulada do nosso Supremo Tribunal Federal.

A resistência que ainda se observa numa parte da doutrina à aceitação da jurisprudência, mesmo sumulada, como fonte formal do direito parece repousar no fato de essa jurisprudência poder ser contestada por juizes e tribunais inferiores. Tem caráter de precedentes, dizem, mas não de obrigatoriedade. Para tal doutrina, as súmulas jurisprudenciais são meros enunciados de normas adotadas pela Corte Suprema, nada havendo no direito positivo que autorize vinculação dos Tribunais inferiores a tais súmulas. Vale dizer, o ordenamento positivo não confere à jurisprudência, mesmo sumulada, o poder normativo. Assim é que Eduardo Domingos Bottallo, por exemplo, em sua excelente monografia publicada na "Rev. Públ." nº 29/20, entende que:

"A não vinculação dos julgamentos dos Tribunais inferiores aos enunciados das Súmulas se fundamenta em um argumento que nos parece decisivo em termos da Teoria Pura: nenhuma norma no Direito Positivo brasileiro existe que prescreva tal vinculação, ou, em outros termos, que institua a conduta oposta a essa obediência em pressuposto de uma sanção."

A invocação da "Teoria Pura" é oportuníssima, por isso que é naquela "Teoria" que

Hans Kelsen esclarece que as fontes de direito podem ser as não jurídicas (morais, políticas, etc) e as jurídicas, vale dizer vinculadas ou vinculativas, obrigatórias, sendo estas últimas aquelas consagradas ou autorizadas como fonte de direito por uma norma jurídica positiva (pág. 323 da "Teoria Pura", tradução portuguesa). São assim pode ser considerada efetivamente uma norma jurídica, porque então pressupõe-se que uma conduta oposta seja passível de uma sanção expressa ou implícita (o.c., pág. 83).

Realmente, tem sido frequente esse argumento de que a jurisprudência não pode ter caráter obrigatório sem suporte em dispositivo constitucional ou legal expresso. Com base nele é que Haroldo Valadão apresentou o seu "Anteprojeto de Lei de Aplicação de Normas Jurídicas", em 1964 (ver "Enciclopédia Saraiva", nº 71, pág.329), com substanciando essa obrigatoriedade ou força normativa da jurisprudência, enquanto não seja ela modificada.

Semelhante princípio encontramos no direito mexicano, cuja Constituição Geral da República, art. 94, § 5º, dispõe expressamente que "A lei fixará os termos em que seja obrigatória a jurisprudência que estabeleçam os Tribunais do Poder Judiciário da Federação sobre interpretação da

Constituição, leis e regulamentos, federais ou locais, e tratados celebrados pelo Estado Mexicano, assim como os requisitos para a sua interrupção e modificação". É o que também nos informa José de Moura Rocha (o.c., pág.329), esclarecendo ainda que, no direito mexicano, considera-se obrigatória a jurisprudência representada por cinco decisões consecutivas e uniformes sobre determinado ponto do direito, aprovadas por maioria ou por unanimidade de votos, conforme o órgão prolator (pág.330).

É ainda Alejandro Bugallo Alvarez (o.c., pág.135) que nos esclarece que "os sistemas jurídicos modernos assimilam a violação da regra jurisprudencial à da lei. Assim, na Espanha, o Tribunal Supremo impõe aos litigantes o respeito da doutrina legal e interdita formalmente os advogados para não aconselharem seus clientes a fazer recurso de cassação contra princípios formulados por uma jurisprudência constante. Na França, equipara-se a violação da norma jurisprudencial à violação da norma legal".

Nessa ordem de idéias, podemos dizer então que, no Brasil, a jurisprudência judiciária (sumulada) não é considerada fonte formal do direito, mesmo acessória, por falta de autorização legal. Conferida essa outorga, as Súmulas do Supremo Tribunal Federal passariam a ocupar o

lugar que merecem ao nosso ordenamento jurídico.

Exatamente para atender a esse requisito (previsão legal) e para obviar as objeções ou limitações impostas à jurisprudência, como fonte de direito, é que, embora sem o dizer ou sem assim fundamentar, o Deputado Jorge Carone apresentou no Congresso Nacional o projeto de lei complementar nº 189/1984, cujo art. 1º propõe que se acrescente ao art. 100 do Código Tributário Nacional mais um item (nº V), incluindo a jurisprudência sumulada do Supremo Tribunal Federal entre as demais normas complementares da legislação tributária. Assim, essa jurisprudência sumulada figuraria, ao lado das decisões dos órgãos de jurisdição administrativa, das práticas reiteradamente observadas pela administração, e dos convênios entre si celebrados pelas três unidades da Federação, aos quais o C.T.N. atribui eficácia normativa, como mais uma norma complementar das leis, dos tratados e das convenções internacionais, em matéria tributária.

Mas, não para aí o projeto. Nos §§ 2º e 3º, que sugere sejam acrescentados ao art. 100 do C.T.N., estabelece que a normatividade ou vinculação é efetivada, em cada caso, mediante requerimento do interessado à administração fazendária, ou (se não for atendido num prazo de cento e

vinte dias) ao Juízo competente. Vale dizer que estabelece aí, de forma reconhecidamente, senão incompleta, pelo menos tímida, a normatividade ou vinculação da jurisprudência, eis que: 1) não será simples jurisprudência, mas jurisprudência sumulada do Supremo Tribunal, a qual contém princípios e doutrina, como norma geral e impessoal que deve, em princípio, ser seguida, enquanto não alterada ou modificada; 2) terá a outorga legal, expressamente admitida como fonte formal do direito tributário; 3) constituiria, não uma norma legal com eficácia plena, mas norma complementar, sem a virtude ou força para produzir efeitos normativos por si mesma, com eficácia mediata, através de outros procedimentos; 4) por isso, a jurisprudência sumulada, pelo projeto de lei, teria eficácia ou vinculação requerida, para valer individualmente, em cada caso isoladamente, para quem o requeresse.

É, realmente, uma solução moderada e eclética, que se resguarda da fuzilaria dos opositores da jurisprudência como fonte formal de direito. É mais do que isso; é incompleta, como já o dissemos, porque a jurisprudência sumulada, em princípio, só teria eficácia vinculativa para cada contribuinte que requeresse a normatividade para si. Resultando em simples ato administrativo decisório, teria menor extensão do que o ato administrativo normativo que, uma vez tornado eficaz

e público, tem aplicação "erga omnes". Ao contrário, se a jurisprudência sumulada fosse simplesmente incluída entre as normas complementares da legislação tributária (art.100 do C.T.N.), com a obrigação do Ministério da Fazenda homologar o critério através de ato normativo, parece-nos claro que a normatividade seria automática; ela valeria para todos, e não para cada pessoa que o requeresse.

O projeto de lei, como vimos, restringe-se às fontes formais do direito tributário, especificamente fontes complementares que, por isso, como ocorre com as demais fontes ali (art.100) previstas, não ofendem o princípio da legalidade ou a natureza "ex lege" da obrigação tributária. Se cabível a providência, com maior razão caberia no direito em geral, inclusive no direito público. No Direito Tributário, tendo em vista a natureza "ex lege" da obrigação fiscal, as objeções e resistências para que se aceite a jurisprudência como fonte formal de direito seriam ou deveriam ser mais acentuadas.

Esse ramo do direito, como ramo autônomo do direito público e (porque não dizermos) destacado do direito financeiro, como todos sabemos, tem suas fontes divididas em fontes reais ou materiais, que são os pressupostos de fato ou

substratos econômicos geradores da relação jurídica co-tributária, e fontes formais, representadas pelo direito positivo vigente como definido em lei (ver Ruy Barbosa Nogueira, "Curso de Direito Tributário", 5a.edição Saraiva, 1980, págs. 53 e 56). Destas últimas (fontes formais), com base nos arts. 89, XVII, "c", e 18, § 19, da Constituição Federal, cuida expressamente o atual Código Tributário Nacional, no livro II, dedicado às normas gerais de direito tributário, sob o título "Legislação Tributária" (arts. 96 a 100). Ao C.T.N., como lei orgânica do direito fiscal ou tributário (lei nacional, e não simples lei federal), aplicável portanto aos três níveis federativos, cabe ditar normas gerais de direito tributário.

As normas gerais de direito financeiro (art.89, XVII, "c", da Constituição), como a própria expressão o indica, e como a doutrina uniformemente o aceita, são o complexo de regras ou normas gerais que disciplinam a aquisição, a gestão e a aplicação dos bens públicos, ou seja receitas originárias e derivadas, para consecução dos fins do Estado, incluindo aí preceitos de contabilidade pública (ver "Normas Gerais de Direito Financeiro", Edições Financeiras S.A., I, pág.92, inclusive opinião do Instituto dos Advogados de São Paulo). E, por força do princípio de compreen

são, aĩ se incluem, como parte desse complexo normativo, as normas gerais de direito tributário, de âmbito mais restrito, que são aquelas relativas à criação ou decretação e arrecadação dos recursos financeiros derivados, ou seja, dos tributos. Contêm conceituações específicas dos tributos, determinação dos meios adequados à exigência dos mesmos, indicação dos sujeitos passivos, etc., deixando a criação do tributo, no sentido efetivo, para as leis ordinárias das respectivas unidades federativas.

Assim, no Livro II do C.T.N., regulando as normas gerais do direito tributário, estão enumeradas as fontes formais desse direito (arts. 96 a 100), sob o título de "Legislação Tributária", e divididas em fontes principais (seção II) e fontes secundárias ou complementares (seção III). As primeiras são a lei, no sentido genérico (A Constituição, leis ordinárias e leis complementares), e os tratados e as convenções internacionais, e os decretos; as segundas são normas complementares, representadas pelos atos administrativos, pelas decisões normativas de órgãos de jurisdição administrativa, e as práticas administrativas reiteradas e os convênios entre as Unidades da Federação.

Pois bem, se entre as fontes for-

mais primárias não podemos, evidentemente, incluir a jurisprudência, porque ela não contém em si mesma aqueles elementos de permanência, de eficácia plena e, como muitos entendem, de normatividade, característicos da lei, podemos, no entanto, incluí-la entre as fontes formais complementares ou secundárias. Estas fontes, atualmente contempladas no art.100 do C.T.N., também não são, por si próprias, como a jurisprudência, criadoras ou constitutivas de direito: não têm executoriedade por si mesmas. São normas jurídicas sem eficácia plena, cuja possibilidade de produzir efeitos jurídicos não decorre delas mesmas, mas de outras normas ou de outros procedimentos. Daí porque são complementares ou secundárias. Se até os usos e costumes (práticas reiteradas, item III do art.100), direito não escrito, são aceitos como fontes formais de direito tributário, porque não a jurisprudência, sobretudo reiterada (sumulada) ? Na teoria (pura) kelseana, os usos e costumes, desde que passem do seu sentido subjetivo de norma de conduta para a observância de uma norma objetiva assumida ou permitida por uma norma superior de comando, poder ser considerados fontes produtoras de norma jurídica, vale dizer, fontes de direito.

Por conseguinte, andou bem o projeto de lei em questão, segundo entendemos, em incluir a jurisprudência sumulada do Supremo Tribu-

nal como fonte complementar do direito tributário. Realmente, tal providência de há muito se faz necessária. Todos os profissionais do direito, sobretudo do direito tributário, têm assistido o habitual desrespeito ou indiferença das autoridades administrativas aos julgados do Supremo Tribunal Federal que, de alguma forma, acolhem teses ou direitos dos contribuintes. Com base no princípio de que o Judiciário julga em concreto e individualmente, ou seja de que a decisão judiciária não tem efeitos normativos, a administração tributária se recusa a normatizar certos entendimentos (critérios jurídicos) judiciários de última instância, quando favoráveis aos contribuintes, mesmo que sejam objeto de Súmula do Supremo Tribunal. Isso obriga os demais contribuintes a também postularem em Juízo as mesmas teses, com grandes ônus para os mesmos, e igualmente para o Fisco que, muitas vezes, é condenado a devolver, com os acréscimos legais, tudo que recebeu indevidamente, com base em lei inconstitucional ou em lei mal interpretada. Raríssimamente, o Poder Tributário, após longo e sofrido tempo, reconhece expressamente o engano, e põe a coisa no devido lugar, revogando a lei, ou, então, modificando o seu entendimento em ato normativo, conforme o caso.

Aliás, pela inclusão da jurisprudência judiciária entre as fontes formais do di-

reito público, inclusive do direito tributário, temos a palavra autorizada de Aliomar Baleeiro, em seu "Direito Tributário Brasileiro", para o qual, comentando o próprio art. 100 do C.T.N.:

"No Brasil, pelas peculiaridades técnico-financeiras de nossa Constituição, a atual e as anteriores, como assinalou Giuliani Fonrouge, ela (jurisprudência) deve ser considerada como fonte de Direito Tributário."

Observa, ainda, o saudoso mestre, depois de sustentar que "não se pode subestimar o papel da jurisprudência na formação do Direito Tributário", que:

"É de se notar que a jurisprudência brasileira antecipou-se, muitas vezes, ao legislador na fixação de vários princípios e conceitos do Direito Tributário, como os de "fato gerador", "base de cálculo", repetição de pagamento indevido independentemente de prova de erro, etc."

Seguindo a indicação de Baleeiro, consultamos o "Derecho Financiero", de Giuliani Fonrouge (vol. I, pág.67), e lá constatamos que ele também entende que não há razão atendível para a exclusão da jurisprudência, e até da doutri-

na, como fontes de direito tributário. Diz ele:

"Mesmo quando não sejam obrigatórias, constituem fontes de direito financeiro, e as mesmas razões que militam em favor de sua admissibilidade em direito administrativo são válidas em nossa disciplina."

Celso Barreto Coelho ("Rev. For." 281/189) também observa que a jurisprudência é muito importante como norma jurídica no direito tributário, embora não esteja incluída no elenco das "normas complementares do direito tributário" do art. 100 do C.T.N. Vale dizer que o que falta é realmente incluí-la naquele elenco de fontes formais complementares, como pretende o projeto de lei acima referido.

Parece-nos, no entanto, incontroverso que a jurisprudência, mesmo sumulada, a despeito de estável, pelo princípio do "stare decisis et quieta non movere" (Baleeiro, o.c. pág.371), pode e às vezes deve ser modificada. Inúmeras razões conduzem a isso: a necessidade de se respeitar a competência constitucional dos magistrados; o inconveniente da estratificação exagerada da jurisprudência; a dinâmica do direito e, por isso, a conseqüente necessidade da revisão das teses jurídicas, etc. O que não se pode esquecer, no entanto,

é o resguardo dos direitos individuais dessa alteração. Mas, o projeto de lei em referência não des-
cuidou desse aspecto e, por isso, manteve a regra
do atual parágrafo único (no projeto, § 1º) do
art.100 para a jurisprudência sumulada, que é, no
projeto, equiparada aos atos administrativos nor-
mativos ou fontes complementares do direito tribu-
tário. A regra mantida é a de que o contribuinte
que obedeceu qualquer daqueles atos normativos, in-
clusive a jurisprudência, não estará sujeito a mul-
tas, juros e atualização monetária.

Esse dispositivo do C.T.N. (pará-
grafo único do art.100), a nosso ver, como já o de-
monstramos em outra oportunidade ("Revisibilidade
dos atos normativos", Resenha Tributária, Seção I
3 Comentários I. Renda, nº 17, págs. 249 a 261),
incorre numa omissão e num grave erro jurídico, co-
mo veremos adiante. O projeto deveria consignar
que a regra se aplica na hipótese de alteração do
ato ou norma complementar (normativa) anterior,
pois do contrário não se justificaria falar-se em
dispensa de multas, juros e atualização monetária
do valor do tributo. Mas, isso pode estar implíci-
to ou subentendido no dispositivo. A falha ou erro,
aliás substancial, é o de que a dispensa simples-
mente de multa, juros e correção monetária, mas
com a cobrança do respectivo tributo, na hipótese

de alteração do ato normativo ao qual o contribuinte tenha se vinculado, somente seria admissível no caso desse ato anterior ser inválido e ineficaz e que, por isso, não tenha vinculado a administração (na hipótese da "normatividade requerida", a administração fazendária, deferindo o pedido, vincula-se à respectiva interpretação judiciária). O projeto de lei e o C.T.N. infelizmente não fazem essa ressalva ou restrição.

No trabalho acima mencionado, ao qual ora nos reportamos, analisamos minuciosamente este problema, e observamos que o ato administrativo válido e eficaz, expedido portanto por autoridade competente, interpretativo de dispositivos legais, sem erro de fato, ao qual o contribuinte aderiu ativamente, esse ato vincula a administração e cria situação jurídica individual, que deve ser respeitada em sua plenitude. A regra do art. 146 do C.T.N. é nesse sentido. Nessa hipótese, nem ao tributo o contribuinte estará sujeito. É o princípio da certeza jurídica, um dos princípios fundamentais do direito tributário. E, no art. 100, que cuida dos atos normativos, a vinculação da administração deve agasalhar os contribuintes em geral que aderiram a ato normativo válido e eficaz. Em se tratando de jurisprudência sumulada, o projeto de lei em referência é mais rigoroso e

adota a normatividade requerida, não automática. E a autoridade administrativa, por ato decisório, é que declara implicitamente a normatividade, ao deferir a petição do interessado. Pois bem, somente na hipótese de ilegalidade, ou seja de ato expedido por autoridade incompetente, ato sem eficácia ou com erro de fato (e não erro de direito), como já o dissemos, é que o ato não vincula o poder tributante, porque não cria situação jurídica subjetiva. Neste caso, se o contribuinte pagou o imposto a menor ou não o pagou, com base em tal ato, pode estar sujeito ao pagamento do tributo não pago ou pago a menor, caso o ato seja corrigido ou alterado, ou ainda revogado, posteriormente, porque ele não tinha força vinculativa para a administração. A dispensa de juros, multa e correção monetária é correta, porque o contribuinte agiu de boa fé, e estava realmente obrigado a cumprir o ato da administração, presumidamente válido ou legítimo, sob pena de autuação.

Por conseguinte, a falha do projeto, ao redigir o § 1º (atual parágrafo único) do art.100 do C.T.N. foi generalizar a regra, em vez de circunscrevê-la à hipótese de cumprimento ou a desão de ato normativo ineficaz ou inválido. Caso o ato seja plenamente válido e eficaz, a regra a aplicar-se, na hipótese de alteração do critério

jurídico, é, como o dissemos, a do art.146 do mesmo C.T.N., que, embora esteja necessitando de melhor redação, desobriga o contribuinte de todos os encargos, inclusive do tributo, pelo período anterior ao ato modificador, consubstanciando o princípio da irretroatividade de critérios jurídicos.

Assim, o projeto de lei a que nos referimos, a despeito de incompleto e tímido, é mais um passo para a atualização e o aperfeiçoamento do nosso ordenamento jurídico, colocando, de modo expresso, a jurisprudência sumulada do Suprmo Tribunal Federal no seu devido lugar de fonte formal do direito, no caso, do direito tributário. Essa tarefa melhor seria realizada na próxima alteração do Código Tributário Nacional, que parece iminente, por força da Reforma Tributária que se anuncia para breve. Sem dúvida, no direito tributário, a função da jurisprudência, sobretudo da jurisprudência sumulada, é muito mais relevante, tendo em vista, como já o dissemos, que a adesão ou vinculação do contribuinte ao critério nela consubstanciado possibilita, por vezes, a criação de situações jurídicas definitivamente constituídas e a necessidade da preservação do princípio da certeza jurídica, fundamental nesse ramo do direito.

Por isso, nunca é demais reiterar

mos a lição do mestre Hans Kelsen, para o qual, em sua "Teoria Pura", numa decisão judicial, proferida com base na lei, na interpretação do texto legal, existe não somente a aplicação do Direito, mas também produção jurídica, criação de norma jurídica. Para ele, a decisão judicial tem geralmente função constitutiva e não simplesmente declarativa, e somente a falta de compreensão da função normativa da decisão judicial, o preconceito de que o Direito apenas consta de normas gerais, e a ignorância da norma jurídica individual obscurecem o fato de que a decisão judicial é tão só a continuação do processo (portanto, parte dele) de criação jurídica, e conduzem ao erro de ver nela apenas a função declarativa (o.c. pág. 330).