

## O EXAME DA SÚMULA 509 DO STJ SOB A LUZ DA TEORIA DO CRITICAL LEGAL STUDIES

*THE EXAMINATION OF STJ'S 509 SUMMARY UNDER THE LIGHT OF THE THEORY OF  
CRITICAL LEGAL STUDIES*

**Luiza Nagib**

Mestre e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP – Professora de Direito Tributário da Graduação e da Pós-Graduação da PUC/SP – Professora dos Cursos de Pós-Graduação do COGEAE-PUC/SP – Ex-Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – Advogada e Consultora Jurídica.  
E-mail: luizanagib@uol.com.br

**Fábio Andrade Martins**

Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo. Bacharel em Engenharia Elétrica, Direito e Ciências Contábeis. Máster Internacional em Administración Tributaria y Hacienda Publica por el Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda de España - IEF. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Mestrando em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP.  
E-mail: fabioandrade\_84@yahoo.com.br

Recebido em: 14/07/2022  
Aprovado em: 27/02/2023

**RESUMO:** Este artigo objetiva analisar o teor da Súmula 509 do Superior Tribunal de Justiça sob o viés da Teoria Crítica da Decisão Judicial, com a finalidade de verificar se a interpretação ofertada à matéria pelo STJ está consonante com os ideais de uma justiça comunitária e altruísta defendida pelo movimento jusfilosófico Critical Legal Studies, e com os fundamentos de um Estado Democrático de Direito Social. A Súmula 509 passou a permitir aos adquirentes de boa-fé a manutenção da escrituração de créditos tributários de ICMS destacados em documentos fiscais inidôneos, ou seja, que não atendam às condições estabelecidas em lei como necessárias à produção de efeitos jurídicos. Para este desiderato, realizou-se pesquisa bibliográfica no sentido de compreender os critérios jurídicos utilizados como fundamentos da Súmula, sem descuidar dos limites impostos por um estudo científico do direito. Constata-se que o posicionamento da Corte reforçou a proteção das garantias individuais aos contribuintes de ICMS, como a previsibilidade do Direito e o amparo à boa-fé objetiva. De outra banda, não privilegiou alguns outros valores que dão eficácia à ideia de justiça comunitária e altruísta defendida pela Teoria Crítica da Decisão Judicial.

**Palavras-chave:** Direito tributário. ICMS. Súmula 509. Teoria crítica da decisão judicial. Duncan Kennedy.

**ABSTRACT:** This article aims to analyze the contents of Precedent 509 of the Superior Court of Justice under the bias of the Critical Theory of the Judicial Decision, with the purpose of verifying

whether the interpretation offered to the matter by the STJ is in line with the ideals of a community and altruistic justice defended by the jusfilosófico Critical Legal Studies movement, and with the foundations of a Democratic State of Social Right. Súmula 509 started to allow buyers in good faith to maintain the bookkeeping of ICMS tax credits highlighted in untrue tax documents, that is, that do not meet the conditions established by law as necessary to produce legal effects. For this purpose, bibliographic research was carried out in order to understand the legal criteria used as foundations of the Summary, without neglecting the limits imposed by a scientific study of law. It appears that the Court's position reinforced the protection of individual guarantees to ICMS taxpayers, such as the predictability of the law and the support for objective good faith. On the other hand, he did not favor some other values that give effectiveness to the idea of community and altruistic justice defended by the Critical Theory of Judicial Decision.

**Keywords:** Tax law. ICMS. Binding decision 509. Critical Theory of the Law Adjudication. Duncan Kennedy.

**SUMÁRIO:** Introdução. 1 A Súmula 509 do STJ e a não-cumulatividade do ICMS. 2 Análise da Súmula 509 sob a égide da teoria crítica do Direito. Conclusões. Referências bibliográficas

## INTRODUÇÃO

No dia 31 de março de 2014, foi publicada a Súmula 509 do Superior Tribunal de Justiça, cujo enunciado é o seguinte: “É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.”.

O ICMS é imposto incidente sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e comunicação. A competência para a sua instituição foi outorgada constitucionalmente aos Estados e Distrito Federal por intermédio do artigo 155, inciso II, do texto maior.

É imposto não-cumulativo, uma vez que é permitido ao adquirente da mercadoria ou do serviço prestado o creditamento do imposto cobrado nas etapas anteriores, desde que atendidas as condições dispostas em lei complementar que estabeleça as normas gerais em matéria de legislação tributária, *ex vi* artigo 146, inciso III, alínea b, combinado com o artigo 155, § 2º, inciso I, ambos da Constituição Federal.

Ocorre que, nas hipóteses em que o Fisco constata a inobservância de requisito legal necessário para conferir validade ao documento fiscal, os créditos fiscais dele decorrentes perdem eficácia e, conseqüentemente, surge ao destinatário a obrigação de estornar de sua escrita fiscal as compensações realizadas sob o manto do princípio da não-cumulatividade.

Neste contexto, inúmeras contendas surgiram entre Fazenda Pública e contribuinte. O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, a fim de reduzir os conflitos existentes, resolveu por bem pacificar a questão no julgamento do Recurso Especial nº 1.148.444/MG, precedente este submetido ao regime de recursos repetitivos.

A partir deste julgado, é possível depreender que o STJ atribuiu efeitos constitutivos ao ato administrativo que torna sem validade os documentos fiscais que não atendam aos requisitos dispostos pelo artigo 23 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, ou seja, conferiu efeitos *ex nunc* à declaração de inidoneidade do documento fiscal. Garantiu o direito à manutenção integral do imposto creditado pelo destinatário que evidenciar a efetiva realização do negócio jurídico por intermédio de comprovantes de pagamento, desde que tenha havido a incidência do ICMS nesta etapa e o documento tenha sido escriturado em seu livro Registro de Entradas.

Assim, propõe-se o exame destes julgados, em especial da Súmula 509 do STJ, a partir da Teoria Crítica da Decisão Judicial, que estuda a sua fenomenologia como sendo um processo ideológico de criação do Direito.

Desta forma, a partir de uma metodológica pesquisa bibliográfica e secundária, buscar-se-á verificar se a interpretação ofertada à matéria pelo STJ está consonante com os ideais de uma justiça comunitária e altruísta defendida pelo movimento jusfilosófico *Critical Legal Studies*, e com os fundamentos de um Estado Democrático de Direito Social.

## 1 A SÚMULA 509 DO STJ E A NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

O ICMS possui como característica essencial o fato de ser um imposto não-cumulativo, ou seja, a carga tributária é distribuída de forma proporcional sobre o valor adicionado<sup>1</sup> em cada etapa da cadeia econômica de circulação<sup>2</sup> da mercadoria, desde a produção até o seu efetivo consumo final. Trata-se, portanto, de um imposto plurifásico.

Para atender este primado e impedir o indesejado efeito cascata<sup>3</sup> decorrente da cumulatividade<sup>4</sup> tributária, o legislador brasileiro optou por instituir a técnica (MACHADO, 2004, pp. 68 – 104) do crédito do imposto incidente na etapa imediatamente anterior, ou seja, na apuração periódica do imposto, é permitido ao sujeito passivo compensar os débitos tributários gerados pelas suas operações/prestações com os créditos decorrentes das etapas anteriores, de forma a exigir que o sujeito passivo suporte somente o ônus tributário relativo ao valor por ele acrescido. Desta forma, respeitar-se-á os Princípios Constitucionais da Capacidade Contributiva<sup>5</sup> e Vedação ao Confisco<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> “Do ponto de vista microeconômico, poder-se-ia dizer que o valor adicionado de uma empresa é o quanto de riqueza ela pode agregar aos insumos de sua produção que foram pagos a terceiros, inclusive os valores relativos às despesas de depreciação. Do ponto de vista da Ciência Contábil, poder-se-ia afirmar que a medição ou apuração da riqueza criada pode ser calculada através da diferença aritmética entre o valor das vendas e os insumos pagos a terceiros mais as depreciações. Muitos são os autores, economistas e contadores que se têm manifestado a esse respeito” (SANTOS, 2018, pp. 26 – 27).

<sup>2</sup> “Sistema Econômico é a forma como a sociedade está organizada para desenvolver as atividades econômicas que [...] são as atividades de produção, circulação, distribuição e consumo de bens e serviços. [...] Numa visão simplificada do funcionamento de uma economia de mercado, há que se distinguir dois agentes econômicos fundamentais: as unidades produtivas ou empresas e as unidades consumidoras ou proprietários dos fatores de produção (ou famílias). Tal produção é efetuada por pessoas jurídicas denominadas empresas, utilizando os fatores de produção (recursos naturais, trabalho e capital) que são cedidos a elas pelos proprietários dos mesmos em troca de uma remuneração, que é denominada renda. Os proprietários dos fatores de produção [...] utilizam a renda originária da cessão de seu uso para as empresas para comprar os bens e serviços que estas produzem e que satisfaçam às suas necessidades. O valor total destas compras é denominado dispêndio.” (VICECONTI, 2005, pp. 6 – 7).

<sup>3</sup> Howell, 1995, pp. 150 – 152.

<sup>4</sup> Segundo John Fitzgerald Due, são efeitos maléficis da cumulatividade nos tributos indiretos: (i) a verticalização dos agentes econômicos; (ii) a injustiça tributária, haja vista que as maiores empresas obteriam vantagens fiscais por alcançarem várias etapas da produção, evitando diversas incidências da exação; (iii) a impossibilidade de efetiva desoneração das exportações; (iv) oneração da economia interna frente à internacional; (v) falta de uniformidade da carga tributária sobre mesma espécie de produtos; (vi) incentivo à sonegação e dificuldade na fiscalização, pois nenhum agente produtor se beneficia do tributo pago anteriormente; (vii) sua aplicação torna-se complexa. (DUE, 1970, pp. 120 – 123).

<sup>5</sup> A Constituição Federal estabeleceu, no artigo 145, § 1º, o princípio da capacidade contributiva como linha mestra orientadora de todo o sistema tributário brasileiro. Trata-se de princípio manifestador dos ideais de justiça e igualdade na instituição e arrecadação de tributos, pois determina que os particulares somente devem contribuir para com a receita do Estado na proporção dos seus haveres.

<sup>6</sup> “Alíquotas e base de cálculo excessivas sobre as materialidades tributárias representarão considerável (e condenável) subtração do patrimônio dos contribuintes, que, em muitos casos, poderão prejudicar o direito à habitação, ou à livre atividade empresarial, ainda que os valores tributários sejam trasladados (direta ou indiretamente) a terceiros, dentro de um ciclo negocial. Todavia, é difícil estipular o volume máximo da carga tributária, ou fixar um limite de intromissão patrimonial, enfim, o montante que pode ser suportado pelo contribuinte. O poder público há de se comportar pelo critério da razoabilidade, a fim de possibilitar a subsistência ou sobrevivência das pessoas físicas, e

No entanto, considerando-se que o ICMS é imposto incidente sobre as relações de consumo e, portanto, o ônus financeiro da exigência fiscal é trasladado<sup>7</sup> para o consumidor final da cadeia de circulação econômica, sobreleva a constatação de que, independentemente do ônus tributário assumido pelas empresas, toda a carga financeira decorrente das diversas exigências tributárias incidentes durante as várias etapas de circulação/prestação será suportada pelo consumidor final, haja vista que o valor do imposto integra o preço da mercadoria comercializada ou do serviço prestado, nos termos do artigo 155, inciso XII, alínea i, da Constituição Federal, combinado com o artigo 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

Além disso, é patente a constatação de que, como tributo indireto que é, esta repercussão do ônus financeiro do imposto acaba impactando de forma progressiva<sup>8</sup> as cestas de consumo das famílias de mais baixa renda, uma vez que o orçamento destes agentes econômicos é mais próximo – em muitas situações até abaixo – do seu mínimo existencial<sup>9</sup>. Desta forma, proporcionalmente aos rendimentos que auferem, pagam mais ICMS do que aqueles mais abastados. Ou seja, trata-se o ICMS de um imposto regressivo, já que a participação do tributo sobre a renda auferida pelos indivíduos acresce na relação inversa desta.

Assim, resta consignar que a possibilidade do contribuinte de direito (sujeito passivo integrante da relação jurídico-tributária) poder permanecer com o crédito do imposto escriturado em sua escrita fiscal em nada influencia o ônus financeiro assumido pelo contribuinte de fato, haja vista que o primeiro seria apenas um agente recolhedor<sup>10</sup> ao erário do ICMS arrecadado do segundo por intermédio do preço da mercadoria ou serviço cobrado.

Uma vez elucidadas estas questões, passa-se a assinalar as disposições legais que devem ser respeitadas para que o sujeito passivo possa fazer juz ao aproveitamento dos créditos tributários

---

evitar a quebra das pessoas jurídicas, posto que a tributação não pode cercear o pleno desenvolvimento das atividades privadas e a dignidade humana” (MELO, 2005, pp. 34 – 35)

<sup>7</sup> “Indiretos são aqueles outros que, embora pagos pelos contribuintes de direito, pelos sujeitos passivos que ocupam o polo passivo da relação jurídico-tributária, são transferidos a terceiros, os consumidores finais, pelo mecanismo dos preços. Então o adquirente, como consumidor final, ainda que não tenha de recolher dinheiro aos cofres públicos, acaba suportando todos os encargos fiscais, incidentes sobre a mercadoria ou serviço que adquire. Chamam-se esses tributos “indiretos”, exatamente em razão do fenômeno referido da translação, em virtude do qual aparece a figura do “contribuinte de fato”, indiretamente tributado. Por serem indiretos, tais tributos não oneram as empresas ou, se oneram, em circunstâncias normais de mercado, podem ser compensados pelas entradas.” (DERZI, 1989, p. 155)

<sup>8</sup> “Em todos os itens de despesa, exceto os veículos, o peso da tributação indireta sobre a renda disponível é maior para as famílias que ganham até dois salários mínimos. O total da carga de tributos indiretos suportado por essas famílias situa-se em patamar superior a 26% da sua renda líquida. A alimentação é o item de despesa em que os tributos indiretos apresentam o maior peso para as famílias mais pobres: cerca de 10% da sua renda líquida são destinados a pagar esses tributos. Registre-se também que as cargas tributárias incidentes sobre despesas essenciais de habitação e saúde por parte das famílias pobres estão longe de serem consideradas insignificantes. Somando-as à carga tributária da alimentação, totaliza-se cerca de 15% da carga tributária indireta que recai sobre as famílias mais pobres da população. Em contraste, ao considerarem-se as famílias situadas na última classe de renda, cujos recebimentos médios superam 30 salários-mínimos, constata-se que o montante pago em tributos indiretos representa apenas pouco mais de 7% de suas rendas líquidas de tributos diretos.” (VIANNA; MAGALHÃES; SILVEIRA; TOMICH, 2000, pp. 38 – 39)

<sup>9</sup> “Os sistemas que contemplam o princípio da capacidade contributiva impõem que a tributação atinja apenas a renda disponível das pessoas físicas e jurídicas para pagamento de tributos, estando implícito neste princípio a vedação absoluta de tributação incidente sobre a renda necessária à sobrevivência. Trata-se de regra imunitória implícita, porque prevista no Texto Constitucional. A chamada ‘renda consumida’ há de ser excluída para fins de aferição de capacidade contributiva, a fim de que seja respeitado o mínimo existencial [...] O respeito à dignidade humana implica, portanto, na intributabilidade da renda mínima para garanti-la. Quer-se afirmar com isso que observar o princípio da capacidade contributiva implica em respeitar a intributabilidade do chamado mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva, ou seja, se a renda auferida não superar o montante das necessidades existenciais do contribuinte e de sua família não existe riqueza disponível a ser tributada” (GRUPENMACHER, 2006, pp. 109 – 110)

<sup>10</sup> Há que se diferenciar os termos “arrecadação” e “recolhimento” para as Finanças Públicas. Este está relacionado ao depósito de recursos financeiros em uma determinada “conta corrente”, conforme dispõe o artigo 74, §1º, do Decreto-Lei 200/1967, e pressupõe um ato anterior, qual seja, a entrega/transferência do numerário pelo contribuinte ao agente recolhedor, etapa esta denominada de arrecadação.

do ICMS. Conforme já disposto em linhas acima, a Constituição Federal outorgou à lei complementar a função de dispor sobre as normas gerais<sup>11</sup> em matéria de crédito tributário. Além disso, outorgou à lei complementar a função de disciplinar o regime de compensação do imposto. No caso do ICMS, a Lei Kandir condicionou o direito ao crédito à idoneidade da documentação em que consubstanciada a operação/prestação anteriormente realizada.

Aos entes tributantes coube disciplinar as condições<sup>12</sup> que devem ser observadas para que um documento fiscal possa ser considerado idôneo e, assim, ser possível o aproveitamento do crédito dele decorrente.

As causas que ensejam a declaração de nulidade da inscrição estadual concedida e, portanto, com efeitos retroativos<sup>13</sup>, são aquelas em que o ato administrativo de concessão da inscrição estadual tenha sido fundamentado em negócios jurídicos maculados pelo vício social e insanável da simulação ou pela constatação da inexistência do objeto para o qual fora concedida a inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

Com isso, verifica-se que todas as causas que ensejam a glosa dos créditos aproveitados pelos destinatários estão relacionadas com a inexistência dos suportes fáticos necessários para a validade da inferência de que as operações/prestações consubstanciadas nos documentos fiscais tenham ocorrido na forma como declarado pelo suposto emitente. Ou seja, para a conclusão de que as operações/prestações tenham sido realizadas pelo emitente do documento fiscal, a premissa da sua existência deve ser verdadeira, caso contrário, mesmo que o destinatário ateste o recebimento das mercadorias ou do serviço prestado, comprovar-se-ia, na melhor das hipóteses, a dissimulação destes fatos por aqueles ilicitamente declarados nos documentos fiscais.

Considerando-se que o ICMS é imposto que adota o Princípio da Autonomia dos Estabelecimentos, quer dizer, cada estabelecimento empresarial do contribuinte é dotado de autonomia<sup>14</sup> para o cumprimento das obrigações tributárias, sobreleva a conclusão de que a existência do estabelecimento é condição necessária para que o tributo possa ser cobrado, já que a relação jurídica constituída pela obrigação tributária “é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação<sup>15</sup>”. Esta

---

<sup>11</sup> Compartilha-se, neste estudo, das ideias defendidas pelos adeptos da corrente tricotômica acerca da abrangência das normas gerais em Direito Tributário, cuja definição resta bem exposta no trecho abaixo, da lavra do Professor Ives Gandra: “Preferiu, o constituinte, o discurso explicativo, enumerando hipóteses de normas gerais. Esta enumeração seria taxativa, nos termos do primeiro texto da Subcomissão, se, em longa conversa com o deputado Dome lies e com seu assessor, Dr. Accioly Patury, não tivéssemos chegado ao consenso de que o mais adequado ao espírito da norma seria a inclusão do advérbio especialmente na redação do dispositivo, para tomar a lista exemplificativa. O argumento de que me utilizei, para sensibilizá-los, foi o de que as normas gerais que têm estruturalmente essa natureza poderiam restar afastadas de veiculação por lei complementar, se a doutrina e a jurisprudência viessem a entender que o elenco constante do artigo 146, na redação proposta, representaria *numerus clausus* [...]. Desta forma, hoje se pode dizer que tal elenco é exemplificativo, não excluindo outras normas gerais, cuja estruturalidade tenha esse perfil, embora não elencadas expressamente no inciso III.” (MARTINS, 2005, pp. 344 – 345)

<sup>12</sup> Conforme artigo 23, *in fine*, da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.

<sup>13</sup> “A ilegalidade, quando intencional e como toda fraude à lei, vem sempre dissimulada sob as vestes da legalidade. Em tais casos, é preciso que a Administração ou o Judiciário desça ao exame dos motivos, disseque os fatos e vasculhe as provas que deram origem à prática do ato inquinado de nulidade. [...] Firmado que a anulação do ato administrativo só pode ter por fundamento sua ilegitimidade ou ilegalidade, isto é, sua invalidade substancial e insanável por infringência clara ou dissimulada das normas e princípios legais que regem a atividade do Poder Público [...] Como regra geral, os efeitos da anulação dos atos administrativos retroagem às suas origens, invalidando as consequências passadas, presentes ou futuras do ato anulado. E assim é porque o ato nulo (ou o inexistente) não gera direitos ou obrigações para as partes; não cria situações jurídicas definitivas” (MEIRELLES, 2007, pp. 204 – 205)

<sup>14</sup> Nos termos do artigo 11, §3º, inciso II, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996: “§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte: II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular”

<sup>15</sup> CARVALHO, 2016, p. 291.

afirmativa resta mais clara após a leitura do artigo 155, §2º, inciso XII, alínea d, da Constituição Federal, o qual outorga à lei complementar a competência para definir o estabelecimento que se sujeitará à cobrança do imposto.

O Superior Tribunal de Justiça optou por preponderar o critério da boa-fé objetiva para a resolução destas lides, haja vista que conferiu o direito ao crédito quando houver a demonstração<sup>16</sup> da veracidade da compra e venda por meio de comprovantes de pagamento, somente, sem que seja necessário ao contribuinte proceder qualquer ação ou atitude no sentido de verificar a existência do estabelecimento, cujo dever recairia, única e exclusivamente, sobre a autoridade administrativa. Contudo, este posicionamento pode contribuir para estimular comportamentos já condenados por teorias jurídicas mais contemporâneas<sup>17</sup>.

Conforme já esclarecido em linhas acima, o fato subjacente que o sujeito passivo deveria comprovar para ter direito à manutenção dos créditos seria a existência do estabelecimento declarado no documento fiscal como tendo sido o local de circulação da mercadoria e/ou prestação de serviço, e não a comprovação da operação/prestação em si, mesmo que isso pudesse ser realizado somente por meio dos comprovantes de pagamento. A demonstração da veracidade da compra e venda, *data máxima vênia*, não possui relação de implicação com o fato que deveria ser provado.

A correta identificação do estabelecimento é pressuposto para a construção dos critérios temporal, espacial e pessoal da regra matriz de incidência<sup>18</sup> do ICMS. A comprovação do negócio jurídico de compra e venda, mesmo que possuísse implicação lógica com a prova da existência do seu objeto<sup>19</sup>, somente teria relação com os critérios material e quantitativo. Ou seja, não seria capaz de comprovar a incidência tributária na etapa anterior e legitimar o direito ao crédito. E mesmo que identificasse outro estabelecimento no qual a operação/prestação tivesse ocorrido, o crédito não poderia ser permitido, porque o fato jurídico-tributário seria outro e não estaria consubstanciado pelo correspondente documento fiscal.

Além disso, nesta última hipótese, seria permitido ao contribuinte de boa-fé propor ação regressiva contra o real operador/prestador pelo crédito glosado pelo Fisco e, assim, ver-se ressarcido pelo ônus financeiro do lançamento tributário. Portanto, mesmo neste caso, não deveria ser permitida a manutenção do crédito pelo contribuinte de direito, sob pena do ônus financeiro

---

<sup>16</sup> “Uma demonstração formal de uma sentença dada consiste em construir uma sequência finita de sentenças tal que (1) a primeira sentença na sequência é um axioma, (2) cada uma das sentenças seguintes ou é um axioma ou, então, é derivável diretamente de algumas sentenças que a precedem na sequência através de uma das regras de demonstração, e (3) a última sentença na sequência é aquela que deve ser demonstrada.” (TARSKI, 2007, p. 203)

<sup>17</sup> A Teoria da Cegueira Deliberada consiste em prevenir que o indivíduo escape da punição que lhe é devida ao deliberadamente evitar o conhecimento de alguns fatos-chave, fatos de grande relevância para o contexto jurídico em debate (KOZLOV-DAVIS, 2001, p. 478). Para Vallès, o sujeito poderia ter obtido determinada informação, porém, por razões diversas, optou por não adquiri-las, mantendo-se, intencionalmente, em estado de incerteza (VALLÈS, 2013, p. 11). O intuito primordial, em sua concepção, se atém a restringir as possibilidades argumentativas de quem almeja se aproveitar da própria torpeza (falta de conhecimento sobre fatos que eles poderiam ou deveriam saber) para escapar de punições legais. Para impedir que a mera negativa factual com base no desconhecimento fosse alegada é que a teoria da cegueira deliberada foi erigida.

<sup>18</sup> Utilizou-se, neste trabalho, a estrutura lógica da regra-matriz de incidência proposta pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, para quem “na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço ( critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.” (CARVALHO, 2016, p. 243)

<sup>19</sup> Cabe a ressalva de que o ICMS incide sobre a circulação física de mercadorias e não somente jurídica, apesar de ambas poder decorrer o direito ao crédito do imposto. Ou seja, nem sempre haverá exigência de pagamento do valor da operação/prestação para que se efetive a incidência do ICMS, como, por exemplo, nos casos de doação, transferência, remessa etc. Além disso, há hipóteses em que, mesmo realizado o pagamento, o fato gerador pode não ocorrer, como, por exemplo, na figura da venda para entrega futura.

deste crédito espúrio ser suportado unicamente pelo consumidor final, cujas famílias de baixa renda seriam, proporcionalmente, as mais atingidas.

A manutenção de créditos indevidos pelo contribuinte de direito teria ainda outro efeito perverso. Apesar de todo o ônus financeiro ser suportado progressivamente pelas famílias de menor poder aquisitivo, somente parte seria carregada aos cofres públicos. A outra seria utilizada pelo sujeito passivo na absorção do crédito mantido, mas não cobrado na origem. Considerando-se que estas famílias de baixa renda são as maiores demandantes dos serviços públicos, seriam oneradas triplamente – seja pela carga tributária assumida de forma progressiva sobre seu conjunto de consumo<sup>20</sup>, seja pelo financiamento do crédito indevido mantido na escrita fiscal do suposto contribuinte de boa-fé, seja como consumidor dos serviços públicos financiados por escassa parcela das receitas derivadas previstas na Lei Orçamentária Anual.

## 2 ANÁLISE DA SÚMULA 509 DO STJ SOB A ÉGIDE DA TEORIA CRÍTICA DO DIREITO

A busca da correta concepção do termo justiça sempre foi um problema filosófico. Aristóteles reconhecia a sua imprecisão etimológica, na medida em que, costumeiramente, era definida pelo seu antônimo, ou seja, a partir do que se considerava injusto (ARISTÓTELES, 2011). Para este filósofo, a justiça estaria associada à virtude social dos cidadãos - fazendo-os aprender a conviverem uma vida boa - e consistiria em dar às pessoas o que elas moralmente mereciam, alocando bens para recompensar e promover a equidade (SANDEL, 2018, p. 138). O juiz, então, exerceria o importante papel de personificação da justiça, ao qual os litigantes recorreriam para que se estabelecesse o meio termo no caso concreto, ou seja, o justo e, conseqüentemente, a igualdade (ARISTÓTELES, 2011). Contudo, não desprezou a concepção comunitarista da justiça, já que atribuiu ao ser humano a característica de animal político e vinculou o bem do indivíduo ao bem supremo da coletividade (ARISTÓTELES, 2007).

Platão, assim como Aristóteles, também concebia o caráter comunitário à ideia de justiça. Para o autor, a harmonia social seria o pressuposto da justiça, ou seja, o termo abrangeria tanto os direitos individuais como os coletivos. O bem do indivíduo seria alcançado na medida em que o bem da coletividade estivesse garantido por meio da compatibilização dos valores morais de cada indivíduo ao de justiça da coletividade (PLATÃO, 2002).

Mais tarde, as ideias de Aristóteles e Platão foram ampliadas com a introdução de elementos teológicos e jusnaturalistas por Santo Agostino (AGOSTINHO, 2006) e Santo Tomás de Aquino (TOMÁS DE AQUINO, 2006), os quais conceituaram a justiça como sendo “uma constante e perpétua vontade de dar a cada um o seu direito”, seria “o hábito segundo o qual alguém, com vontade perpétua e constante, dá a cada um o seu direito”. Desta forma, entendiam que a justiça social deveria ser o objeto da justiça legal, de forma a atender aos ideais do bem comum preconizados pelo Direito Natural, ou seja, defendiam a virtude da justiça distributiva

<sup>20</sup> “Se  $L$  é o número de bens do conjunto, cada possível escolha do consumidor pode ser representada por um conjunto ordenado de números tal como  $x = (x_1, x_2, \dots, x_L)$  na qual  $x_i$  é a quantidade escolhida do bem  $i$ ,  $i = 1, 2, \dots, L$ . Tal representação é chamada de cesta de bens ou, quando os bens foram escolhidos por um consumidor, cesta de consumo ou ainda, caso todos os bens sejam mercadorias, cesta de mercadorias. Em um modelo com apenas dois bens, a cesta  $x = (2, 5)$  é uma cesta com duas unidades do bem 1 e cinco unidades do bem 2. Em um modelo com cinco bens, a cesta  $x = (0, 3, 4, 0, 0)$  contém 3 unidades do bem 2, 4 unidades do bem 3 e zero unidades dos outros bens. A maioria dos modelos assumem que há algumas restrições ao consumo que são imutáveis. Tais restrições definem o conjunto de cestas que as atendem. Tal conjunto é chamado o conjunto de consumo e será representado por  $X$ . Por exemplo, é comum supor que não haja consumo negativo de qualquer bem, mas que o consumo de qualquer quantidade representada por um número real positivo seja possível. Nesse caso, o conjunto de consumo será dado pelo conjunto de todas as cestas com quantidades reais não negativas de todos os bens, isto é  $X = \{x \in \mathbb{R}^L : x \geq 0\}$  (OLIVEIRA, 2018).

(SORIA, 1956). Estas ideias foram reproduzidas em diversos documentos produzidos pela literatura canônica (XXIII, 1931, p. 73; II, 1997, p. 8).

Esta concepção de justiça passa por um reprocessamento na Idade Moderna, quando John Locke (LOCKE, 1998) e Jean-Jacques Rousseau (RUSSEAU, 1999) passam a incluir uma visão antropológica ao conceito de justiça. Apesar de compreenderem - assim como Aristóteles, Platão, Santo Agostino e Santo Tomás de Aquino - que o conceito de justiça devesse ser examinado na concretude da experiência vivida, partindo do pressuposto de que todos os homens nascessem livres e iguais, concluíram que o Direito que privilegiasse a justiça distributiva em detrimento da liberdade individual seria injusta, porquanto iria de encontro à natureza e à essência do ser humano.

Entre os principais defensores desta perspectiva liberal estão Robert Nozick (NOZICK, 2001) e Friederich Hayek (HAYEK, 1960), para os quais o Estado deve interferir o mínimo possível sobre a vida privada dos cidadãos, cuja regência deve ser realizada pelas leis do livre mercado. Defendem os direitos naturais e fundamentais dos indivíduos por meio da proteção da propriedade privada e da manutenção da paz. Ou seja, elevam a liberdade individual como direito primário e, portanto, refutam o paternalismo, a independência entre o Direito e a moral<sup>21</sup> e a redistribuição de rendas ou riquezas (SANDEL, 2018, p. 81).

Para Nozick<sup>22</sup>, a desigualdade sócio-econômica seria justificável, desde que houvesse justiça na aquisição e transferência da renda. Assim, rejeita as ideias sociais e comunitaristas de uma justiça social. Para ele, a justiça seria alcançada desde que a origem e transferência da riqueza fosse legítima e legal perante o mercado. Para Hayek<sup>23</sup>, a justiça seria alcançada pela evolução das normas que prescrevessem condutas individuais justas e não pelas concepções normativas sobre uma justiça social<sup>24</sup>.

No entanto, apesar destes ideais libertários terem sido garantidores de importantes diversos direitos civis perante o Estado, não alcançou resultados satisfatórios no campo dos direitos sociais, porquanto os problemas relacionados às desigualdades sócio-econômicas, à pobreza e à exploração de classes agravaram-se.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 dispõe em seu artigo 3º, inciso I, que são objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a constituição de uma sociedade livre, justa e solidária; a erradicação da pobreza, da marginalização e da redução das desigualdades sociais e regionais; bem como da promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem e quaisquer outras formas de discriminação.

Estes fundamentos parecem estar em harmonia com os ideais de uma sociedade altruísta e comunitarista, tal como defendido pelo movimento Critical Legal Studies. Duncan Kennedy, principal expoente desta teoria, buscou conciliar os conceitos de liberdade e igualdade<sup>25</sup> por meio

---

<sup>21</sup> Para Hans Kelsen, assim como para os sofistas, a justiça seria uma ideia irracional, pois não estaria sujeita à cognição. Enxergava-a como uma valoração subjetiva e, portanto, não seria passível de análise científica, tampouco de um conceito racional. Assim, como acreditava na cientificidade do Direito, seu estudo deveria prescindir desse conceito (KELSEN, 1998). Hart também defende esta independência metodológica entre Direito e moral, apesar de entender como contingente esta conexão, tanto que reconhece a influência do direito natural nos ordenamentos jurídicos e afirma ser necessária uma mínima convergência do ordenamento jurídico à moral dos cidadãos, de forma a torná-lo legítimo e aplicável (HART, 2018). Em sentido contrário, Dworkin vincula ambos os institutos ao inadmitir um direito desvinculado da moral (DWORKIN, 2014).

<sup>22</sup> Ibidem.

<sup>23</sup> Ibidem.

<sup>24</sup> Estas ideias também são compartilhadas de alguma forma por Richard Posner que, em seu livro *A Economia da Justiça* (POSNER, 2010), conceitua a justiça tendo como base normativa a maximização da riqueza. Para este autor, esta maximização ocorreria quando a renda fosse distribuída de forma que o seu valor agregado fosse também maximizado. Para tanto, defende três espécies de direitos fundamentais como garantidores desta potencialização da riqueza: segurança individual, liberdade individual e propriedade privada. A concepção de justiça, para o autor, consistiria em nortear a busca pela justiça por este critério de maximização da renda da sociedade.

<sup>25</sup> “quanto mais desigual economicamente for a sociedade, maior a necessidade de assegurar os direitos fundamentais sociais àqueles que não conseguem exercer suas capacidades (ou liberdades reais) a fim de lhes assegurar o direito de



da análise da aparente contradição entre os termos Individualismo e Altruísmo; Liberalismo e Comunitarismo (KENNEDY, 1976).

O *Critical Legal Studies* – CLS surgiu nos Estados Unidos da América, nos idos da década de 70, por intermédio de uma nova geração de professores e estudantes de Direito que tiveram contato com a luta pelos direitos civis, com a militância contra a Guerra do Vietnã e com outros acontecimentos importantes para a história dos EUA e do mundo (PÉREZ LLEDÓ, 1996).

Esta teoria nasceu a partir de um encontro de professores de direito na Universidade de Wisconsin (MINDA, 1995, p. 106), em 1976. Nesse encontro foi formado um grupo de discussões com o objetivo de compreender os fenômenos jurídicos a partir dos ensinamentos pragmáticos<sup>26</sup> e realistas (GODOY, 2007, pp. 49 – 63), que, mais tarde, vieram a se espalhar e ganhar mais adeptos nas Universidades de Harvard e Yale. Entre seus maiores expoentes (PÉREZ LLEDÓ, 1996), hoje, estão Roberto Mangabeira Unger, Duncan Kennedy, Mark Tushnet, Morton Horwitz e Elisabeth Mensch.

Esta escola teórica estadunidense defende uma interpretação politicamente engajada do direito (KENNEDY, 2014), em oposição ao positivismo de Hart e Kelsen (TRUBEK, 1984). Neste cenário é que Duncan Kennedy passa a estudar a fenomenologia crítica (EMERSON, 1990) da decisão como um processo ideologicamente específico de criação do direito, com fundamento nas matrizes da linguística e da antropologia estruturalistas (KENNEDY, 1994).

O autor assume a ideologia como um projeto de universalização da defesa dos interesses de um determinado grupo que estejam em conflito com outros agrupamentos. Para ele, seria a

---

exercer suas liberdades jurídicas. Para assegurar o ‘mínimo existencial’ no âmbito positivo (*status positivus libertatis*) é imperioso garantir o status de direito fundamental aos direitos sociais. Sem isso, os direitos fundamentais serão letra morta, pois se configurarão em liberdades jurídicas, sem possibilidade fática de exercício por grande parte da sociedade. Grande parte da população será parcialmente excluída da comunidade jurídica, pois não poderá exercer seus direitos, mas será compelida a cumprir seus deveres para com o Estado e as demais parcelas da sociedade.” (SCAFF, 2006, p. 122)

<sup>26</sup> Sob o ponto de vista sócio-político, os estudos e concepções do Pragmatismo passaram a difundir-se e corporificar-se nos hábitos e crenças da tradição americana, contribuindo para a mudança da mentalidade estadunidense no pós-guerra civil e, conseqüentemente, na reformulação do seu sistema jurídico, que passou a ser visto sob um prisma sociológico (realismo jurídico), ao invés de puramente lógico. Nesta fase, o jurista Oliver Wendell Holmes Jr. colaborou muito para a inserção da filosofia pragmática no sistema jurídico americano que, até então, era influenciado pelos debates ocorridos em torno do positivismo e do jusnaturalismo. Assim, o Pragmatismo aparece como proposta para o Direito no contexto da descoberta e da justificação estudadas nas teorias da argumentação jurídica e na teoria geral do direito. Geralmente, o contexto da justificação é reconhecido como ramo próprio do conhecimento jurídico, enquanto que o contexto da descoberta é menosprezado (ABIMBOLA, 2001, pp. 1682 – 1689). Constitui-se em uma tentativa de superação do paradigma positivista pela rediscussão da metodologia lógico-positivista e de seu conseqüente formalismo no campo da aplicação do direito. São suas as características:

- a) Antifundacionalismo: refuta uma verdade anteriormente dada por princípios e conceitos abstratos, previamente construídos e imunes às transformações sociais. O pragmatismo jurídico nega uma vinculação necessária com a dogmática e rejeita qualquer critério ou fundação última, estática e definitiva para qualquer teoria ou argumento (ARGUELHES e LEAL, 2009, p. 176).
- b) Contextualismo: assunção de uma teoria norteadas por questões práticas. A interpretação e aplicação da norma são orientadas pela prática social, de modo a enfatizar o papel da experiência humana, com suas crenças, tradições e ideais no resultado de qualquer investigação científica ou filosófica (Ibidem. p. 177).
- c) Instrumentalismo: investiga os efeitos que a decisão pode gerar na realidade, a forma como o Direito reflete no cotidiano, apontando para o seu viés político.
- d) Conseqüencialismo: considera as conseqüências de determinada decisão como seu fator preponderante, ao invés de princípios e valores abstratos. Enseja a crescente correspondência entre a norma e a realidade, afastando promessas legislativas utópicas que desconsideram a realidade econômica e social em que são aplicadas, o que leva a uma atitude empirista e experimentalista (ARAÚJO, 2019, p. 43):
- e) Interdisciplinaridade: as conseqüências de determinada decisão devem ser analisadas sob as diversas áreas do conhecimento humano, de forma a melhor possibilitar o dimensionamento da ação adotada. Evita-se, com isso, um processo mecanicista de aplicação das normas jurídicas, em que as questões de imprecisão semântica são um problema para o silogismo utilizado nas tomadas de decisões, já que demandam elementos de interpretação localizados fora dos enunciados legais.

política que, agindo como um cavalo de Tróia (KENNEDY, 1997), traduziria a ideologia em regras jurídicas. Para ele, portanto, Direito seria sinônimo de política (MINDA, 1995, p. 114). Identifica os tribunais superiores como instância de clara aplicação de ideologias no direito.

Afirma que os interesses de determinado grupo – isto é, a ideologia – são assimilados pelo corpo político sob a forma de leis, transformando estes valores em direito e permitindo que o grupo dominante formule demandas baseadas em fundamentos jurídicos, não mais como meras preferências (KENNEDY, 2020). Entende que o sentido completo do Direito deve contemplar tanto o teor positivo quanto o ideológico.

Reconhece que toda interpretação jurídica está imbuída por preferências ideológicas, seja ela liberal ou conservadora<sup>27</sup>, ao contrário do que pensa a grande maioria dos juristas (GODOY, 2007, p. 1499) e a população em geral. Por tudo isso, não acredita na aplicação neutra da lei. Para o autor, os cidadãos também negariam a utilização da ideologia no processo judicial porque lhes causaria angústia considerar a centralidade do sistema político na figura dos juízes.

Portanto, defende que os juízes atuarão de maneira ilegítima se não reprocessarem o direito positivo para priorizar a justiça em seus julgamentos (KENNEDY, 1997). Afirma que os juízes delimitariam o alcance da justiça caso submetessem suas decisões somente à aplicação do direito positivo. Outrossim, propõe um positivismo de combate (KENNEDY, GABEL, 1984, p. 37), sugerindo que advogados progressistas ligados ao movimento crítico devem convencer os juízes a ostentarem uma postura mais ideológica e política frente ao direito (KENNEDY, 2020).

Kennedy afirma que o juiz possui ampla liberdade para, utilizando-se de sua ideologia, deslocar, propositadamente, a *moldura da norma*, referida por Kelsen (KENNEDY, 2019), ou a *zona de penúmbra*, citada por Hart (HART, 2018), para outros núcleos desestabilizadores das normas jurídicas, ou seja, áreas onde existam lacunas, conflitos ou ambiguidades normativas para, com isso, poder agir de forma mais ativista, discricionária e valorativa, a fim de afastar a aplicação de uma determinada norma cujos resultados não se coadunassem com sua ideologia.

Advoga que o juiz pode incluir o caso *sub judice* nestas zonas de forma proposital, de forma a poder agir discricionariamente. Em outras palavras, antes que a análise das políticas inicie, o intérprete enquadra, explícita ou implicitamente, a situação como uma em que exista um conflito ou uma lacuna que o exima do dever elementar de aplicar uma determinada norma quando os fatos se enquadrarem claramente dentro de suas definições (KENNEDY, 1986).

Aduz que a operação mediante a qual o juiz resolve os casos conflituosos e as lacunas do direito é discricionária e legislativa. Este, então, seria o processo de construção de novas normas jurídicas pelos aplicadores do Direito, ou seja, o método como o direito é construído ideologicamente e parcialmente pelo juiz. Argumenta que a consciência jurídica opera entre a realidade material (esfera do ser) e a ideologia (esfera do dever ser), exercendo grande influência sobre o poder político, o interesse econômico e a decisão judicial.

Critica as teorias de Kelsen e Hart no ponto em que não proporcionariam uma explicação de como o caso fático seria enquadrado na penumbra ou moldura da norma. Entende que ambos os autores partem do pressuposto da boa-fé dos juízes, que sempre aplicariam a norma de forma correta e automática. Com isso, não concorda. Na prática, entende que os problemas interpretativos (lacunas) seriam resolvidos pelos juízes por meio de uma reformulação de parte da sua estrutura jurídica e, somente depois, seriam criados os argumentos jurídicos necessários para justificar a solução adotada. Desta forma, como os juízes sempre estariam ideologicamente orientados por um resultado, primeiro escolheriam um posicionamento e, após, passariam a desenvolver a argumentação jurídica que atribuisse racionalidade e legitimação ao julgamento<sup>28</sup>.

Para ele, sempre é possível a um julgador adotar uma atitude estratégica para com os materiais significantes, fazendo com que pareçam algo distinto do que em princípio aparentam significar, ou mesmo emprestar novos significados dentro de uma cadeia de significantes,

<sup>27</sup> Ibidem.

<sup>28</sup> Neste mesmo sentido, (HAACK, 2008, p. 180).

rearticulando a maneira como são apresentados. Isso seria verificável com a quantidade de reformas de decisões de primeiro grau, a saber, decisões às vezes diametralmente opostas sobre o mesmo objeto significante.

Assim como Duncan Kennedy, Benjamin Cardozo (CARDOZO, 2005), juiz da Suprema Corte americana entre 1932 e 1937, entendia que cada juiz traz consigo suas crenças, sua filosofia de vida, e que, portanto, seria impossível separar esses valores dos seus atos realizados como magistrado.

Apesar de considerar o Direito como sendo, preponderantemente, indeterminado (BOYLE, 1985, pp. 710 – 711), posto que a linguagem assim também é (KENNEDY, 1973, p. 351; KENNEDY, 1976, p. 1685), aduz que a previsibilidade jurídica pode ser determinada quando, após o trabalho jurídico ter atingido o ponto de esgotamento do tempo e dos recursos disponíveis, o intérprete encontrar-se incapaz de desestabilizar a previsão inicial de que há uma norma aplicável ao caso, e que essa norma decide o caso para uma parte ou para outra. Desta forma, prevê-se um resultado porque se antecipa que o trabalho realizado para desestabilizar a apreensão inicial fracassará. A previsão é baseada na crença de que quem decide será incapaz de apresentar um bom argumento para um resultado alternativo. Outra forma de previsibilidade seria determinada pelo conhecimento prévio das inclinações e ideologias assumidas pelos juízes.

Por consequência, o juiz não deve ser um mero ator tático, atuando no plano judicial e cumprindo (aplicando) as tendências políticas que a maioria (no processo legislativo) decidiu sobre os valores de certa sociedade. Ao contrário, o juiz deve ser politicamente atuante, deve investigar nos casos por ele apreciados as construções que reproduzem a hierarquia de uma sociedade desigual para, assim, poder desconstruí-las, aplicando uma “justiça distributiva e não retributiva”<sup>29</sup>.

Outrossim, sob o jargão “direito é política”, o movimento *Critical Legal Studies* apresenta para o direito uma abordagem hermenêutica e pós-positivista. Critica a ideia de que o conhecimento científico é sempre neutro e objetivo, o que condiz com as ideias do pragmatismo, em que verdades são posições pessoais e a ciência se faz com subjetividade (JAMES, 1986). Contesta o fato de a dogmática jurídica encarar como dado indiscutível a “autoridade normativa do Direito” e não questionar os pressupostos ideológicos que estruturam o legalismo liberal, entendidos como inevitáveis (MUNGER e SERON, 1984, p. 258), bem como sustenta que este sistema jurídico formalista ideologizado pelo liberalismo econômico fortalece e intensifica a desigualdade entre as classes sócio-econômica (MINDA, 1995, p. 109).

Nesses termos, o Poder Judiciário, na figura do juiz, deve ser o maior garantidor da justiça, já que assume o papel de efetivador da lei. É necessário que faça os contornos para que seja justo no caso concreto, já que a legislação é letra morta e não é capaz de acompanhar as peculiaridades que o cotidiano oferta ao magistrado. Os ensinamentos do CLS sobre a forma pela qual pode ser identificada a ideologia encoberta pelos fundamentos de determinada decisão judicial vão explicitar os julgamentos que se distanciaram do seu norte, qual seja, o de garantidor da justiça social.

Ou seja, os comunitaristas refutam as ideias liberais, pois acreditam em uma ideologia progressista, assentada no coletivismo e no compartilhamento de valores sócio-culturais de um grupo, cujos interesses coletivos devem ser priorizados por aqueles que aplicam a lei (KENNEDY, 1979), já que o direito positivo seria um instrumento utilizado a favor do liberalismo para realçar a concepção das pessoas como sujeitos individualizados, aniquilando suas aspirações comunitárias (MORRISON, 2006, pp. 545 – 564).

---

<sup>29</sup> Em sentido contrário, Richard Allen Posner aduz que: “Uma vez que os juízes são humanos, não podemos esperar por uma administração perfeitamente imparcial da justiça; e, se a predisposição é inevitável, por que se deveria considerar que uma administração da justiça que pende sutilmente para os ricos é mais indecorosa do que outra que pendesse para os pobres?”. (POSNER, 2007, p. 206).

Esta justiça distributiva e comunitarista defendida por Duncan Kennedy também pressupõe o compartilhamento das perdas sofridas pelas pessoas mais desafortunadas<sup>30</sup>. Para este desiderato, as contradições referidas pelo autor devem ser integradas por intermédio de uma justiça social, na qual os valores comunitários possam ser reafirmados, em contraposição à justiça individual preconizada pelo liberalismo<sup>31</sup>.

Todas as comunidades organizadas após o Estado Moderno estão assentadas no dever fundamental de custear o suporte necessário ao alcance de suas finalidades públicas. Assim, para que seja garantida uma cidadania comunitária e um determinado nível de direitos sociais a ela relacionado, faz-se mister o seu financiamento por meio do dever fundamental de pagar tributos.

De outra banda, é defeso ao Estado atingir a renda mínima necessária para o provimento do mínimo necessário a uma subsistência digna pela parcela mais carente da população, em face dos demais integrantes da comunidade, já que é pela satisfação do mínimo existencial que o cidadão conquista a sua dignidade.

De acordo com a Constituição da República, impõe-se ao Estado o poder-dever de garantir as necessidades coletivas por meio dos serviços públicos custeados pelos tributos solidariamente<sup>32</sup> suportados pela sociedade. Desta forma, a tributação deve ser justa e suficiente, a fim de robustecer este primado garantista e, ao mesmo tempo, não sobrecarregar os menos favorecidos. Os benefícios sociais são melhor atendidos quando toda a comunidade é tributada de forma equânime e solidária, ou seja, quando os sujeitos de maior capacidade contributiva assumem o ônus financeiro dos tributos de forma proporcionalmente maior. Prestigiar-se-á, desta forma, o ideal de uma justiça distributiva e comunitarista, assim como defendido por Duncan Kennedy.

Para tanto, o sistema tributário possui importante papel neste processo de busca pela justiça social, já que é dele que se origina a maior parcela dos recursos utilizados para a manutenção dos serviços públicos. Esta captação, contudo, não pode intensificar as próprias mazelas para cujas soluções os recursos são destinados, caso contrário, o Estado fracassará no intento de atingir os objetivos fundamentais plasmados pela Constituição Federal e servirá, tão somente, para garantir, por meio da força pública, uma justiça preponderantemente retributiva e que realce os valores libertários preconizados pelas leis do livre mercado, como a proteção da propriedade privada e garantia da paz.

Desta forma, o tributo deve ser, além de fonte de renda para financiar a atividade estatal, um instrumento de realização de uma justiça distributiva. Para este desiderato, o Princípio da Igualdade na seara tributária não deve ser apenas formal, mas sim um instrumento ético e material de redistribuição de riquezas. Elucidoras são as palavras do Professor Klaus Tipke:

Também a carga impositiva global deve, mormente em um Estado de Direito, ser com justiça repartida entre os cidadãos. A questão da Justiça se coloca efetivamente sobretudo quando uma coletividade de pessoas está destinada a compartilhar cargas e pretensões, que estão conexas com a vida em comum numa comunidade (justiça distributiva, *iustitia distributiva*, *distributional equity*). Também no Direito Tributário não podem por isso quaisquer normas ser elevadas à categoria de Direito. Ao positivismo do Direito Tributário ou

<sup>30</sup> *Ibidem*.

<sup>31</sup> Adepto a esta corrente de pensamento está Michael Sandel, também professor da Universidade de Harvard, que, assim como Charles Taylor (TAYLOR, 1994), Michael Walzer (WALZER, 1983) e Alasdair MacIntyre (MACINTYRE, 2001), incluiu os conceitos de cidadania e comunidade na concepção do justo.

<sup>32</sup> “o pagamento de tributos não reflete apenas uma contraprestação pelos serviços e obras públicas realizados através da atuação estatal, mais do que isso, decorrem da necessidade de observância ao princípio da solidariedade. Todos temos, portanto, responsabilidade de fazer frente aos custos despendidos com a realização do bem comum, desde que, observada a capacidade contributiva de forma individual, assim, a solidariedade na tributação reflete um sacrifício individual em benefício do interesse geral.” (GRUPENMACHER, 2006, p. 106)

nihilismo do Direito Tributário deve ser oposta uma Ética fiscal do estado e dos Contribuintes; isto também por motivo de direitos fundamentais, que fixam de antemão um mínimo ético indisponível à sociedade pluralista. [...] A justiça é garantida primordialmente pela igualdade perante a lei, no Direito tributário pela igualdade na distribuição da carga tributária (*Gleichbelastung*). Quem deseje examinar se foi respeitado ou ofendido o princípio da igualdade precisa de um termo de comparação adequado à realidade (TIPKE, 2012, pp. 14 – 16).

Neste passo, constata-se a relevância das funções exercidas por aqueles que aplicam a lei, haja vista que, a depender da ideologia empregada na construção da decisão judicial ou do ato administrativo, injustiças podem vir a ser cometidas contra a maioria dos integrantes de uma comunidade, enquanto que outra pequena parcela mais abonada da população é privilegiada, e tudo isso sob o manto de uma aparente justiça na realização do Direito.

Apesar disso, não nos cabe, neste trabalho, opinar sobre os fundamentos ideológicos utilizados na edição da Súmula 509, mas sim apresentar os argumentos jurídicos necessários ao estudo do tema sob uma perspectiva científica do direito.

Diferentemente da cobrança do tributo devido, cujo ônus financeiro, no caso do ICMS, é suportado integralmente pelo consumidor final, utilizando-se a axiologia dos Princípios da Boa-fé Objetiva e Segurança Jurídica, poder-se afastar a aplicação das multas punitivas sobre o ato infracional de creditamento indevido do imposto, haja vista que o Código Tributário Nacional atribui somente o atributo da vinculabilidade ao ato de lançamento tributário, dispondo de forma contrária à propositura das sanções pecuniárias<sup>33</sup>.

O creditamento indevido do ICMS é medida que robustece a sua regressividade, já que desonera as empresas de recolherem ao erário o tributo previamente arrecadado no preço cobrado pelas mercadorias vendidas e serviços prestados. Além disso, isenta-as do dever fundamental de pagar o justo tributo, na medida em que os créditos espúrios são utilizados para compensar os débitos decorrentes de suas obrigações tributárias.

Vale dizer, parte do imposto arcado regressivamente pelas famílias é utilizado pelo contribuinte de direito na compensação do seu saldo devedor, ou seja, este montante não é carreado aos cofres públicos e, portanto, não é revertido em proveito da coletividade. São, na verdade, receitas das empresas, já que utilizados na redução da sua despesa tributária.

Este ônus financeiro não deve ser assumido somente pelo consumidor final (este, sim, sujeito de boa-fé subjetiva), tampouco a desoneração tributária ser suportada por toda a comunidade. A vinculabilidade e indisponibilidade da imposição tributária não possui qualquer vínculo, relação ou ligação com os aspectos subjetivos dos sujeitos passivos. No entanto, o próprio

---

<sup>33</sup> Esta constatação pode ser comprovada pela leitura do artigo 3º do CTN, o qual requer a plena vinculatividade aos atos de instituição e cobrança de tributo, somente, e pelo artigo 142, *in fine*, do CTN quando dispõe que as penalidades tributárias, diferentemente da obrigatoriedade dos demais procedimentos tendentes à determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido e identificação do sujeito passivo, sejam apenas propostas pela autoridade administrativa. Neste mesmo sentido está a opinião de Schoueri: “Aliás, como a “obrigação principal” pode ter por objeto a penalidade pecuniária, nada obsta que o lançamento sequer cogite tributo, mas apenas penalidade. É o caso das multas isoladas, que surgem quando deveres instrumentais não são cumpridos pelo sujeito passivo. Nesse caso, a penalidade é o único objeto do lançamento. Por outro lado, a dicção do Código Tributário Nacional pode ser empregada como argumento para que se defenda que, enquanto a imposição do tributo se dá de modo vinculado, no caso de penalidade poderá o legislador deixar certa margem de discricionariedade para o administrador, ao qual já não se reserva mero papel passivo, mas decisório. ‘Propor’, neste caso, assumiria as vezes de exercício de ponderação quanto à pena cabível” (SCHOUERI, 2019, p. 653). Ou seja, haveria uma permissão normativa para a análise da necessidade e adequação da medida imposta, a depender da participação do sujeito passivo e da gravidade da infração cometida.

CTN permite a análise da boa-fé do contribuinte para dispensar a imposição das penalidades pecuniárias sobre o contribuinte de direito<sup>34</sup>.

## CONCLUSÃO

Não obstante a premissa, utilizada por Duncan Kennedy e pela teoria do *Critical Legal Studies*, de que o processo de criação do direito positivo é influenciado por um viés libertário e impregnado por valores próprios de uma economia de livre mercado, certo é que esta análise deve ser realizada sobre o caso em concreto.

Nas lides que envolvem o creditamento indevido do ICMS consubstanciado em documentação inidônea, a aplicação do ordenamento jurídico vai ao encontro dos anseios de uma sociedade mais pluralista e solidária.

O posicionamento da Corte reforçou a proteção das garantias individuais aos contribuintes de ICMS, como a previsibilidade do Direito e o amparo à boa-fé objetiva. De outra banda, não privilegiou alguns outros valores que dão eficácia à ideia de justiça comunitária e altruísta defendida pela CLS, tais como: solidariedade no financiamento dos gastos públicos, vedação da utilização de tributo com efeito de confisco, preservação do mínimo existencial, capacidade contributiva e proporcionalidade da tributação.

Certo é que as funções desempenhadas pelo Estado devem ser custeadas e compartilhados entre todos os membros de uma comunidade, contudo, a carga assumida não deve ser desproporcional e sobrecarregar os mais desafortunados. A justiça distributiva deve ser privilegiada por um sistema tributário que atenda aos anseios de uma sociedade solidária e altruísta. Para tanto, faz-se necessário que o ônus financeiro suportado por cada cidadão seja considerado na repartição da carga tributária total assumida pela comunidade.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABIMBOLA, Kola. Abductive reasoning in law: taxonomy and inference to the best explanation. *Cardoso Law Review*, 2001. v. 22.

AGOSTINHO. A cidade de Deus. Tradução de João Dias Pereira. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2006, v. 3.

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. ed. 13. São Paulo: Saraiva, 2007;

ARAÚJO, Clarice von Pertzen de; ALVES, Pedro Spíndola Bezerra (orgs.). Reflexões sobre o Pragmatismo Filosófico e Jurídico. Curitiba: CRV, 2019.

ARGUELHES, Diego Werneck; LEAL, Fernando. Pragmatismo como [Meta] Teoria Normativa da Decisão Judicial: Caracterização, estratégias e implicações. Rio de Janeiro, 2009.

ARISTÓTELES. Ética a Nicômaco. Livro V. São Paulo: Martin Claret, 2011.

---

<sup>34</sup> “O art. 136 do CTN não estabelece a responsabilidade objetiva em matéria de penalidades tributárias, mas a responsabilidade por culpa presumida. A diferença é simples. Na responsabilidade objetiva não se pode questionar a respeito da intenção do agente. Já na responsabilidade por culpa presumida tem-se que a responsabilidade independe da intenção apenas no sentido de que não há necessidade de se demonstrar a presença de dolo ou culpa, mas o interessado pode excluir a responsabilidade fazendo prova de que, além de não ter a intenção de infringir a norma, teve a intenção de obedecer a ela, o que não lhe foi possível fazer por causas superiores à sua vontade” (MACHADO, 2005, p. 170). No mesmo sentido: (NOGUEIRA, 1995, pp. 106 – 107); (FANUCCHI, 1978, p. 728); (AMARO, 2007, pp. 444 – 445); (XAVIER, 1978, p. 730).

\_\_\_\_\_. Política. São Paulo, Martin Claret. 2007.

BOYLE, James. The Politics of Reason: Critical Legal Theory and Local Social Thought. Pennsylvania: University of Pennsylvania Law Review, 1985. v. 133.

CARDOZO, Benjamin. The nature of judicial process. New York: Dover, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2016. ed. 27.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. A Vedação Constitucional de se Utilizar Tributo com Efeito de Confisco. In: Revista da Faculdade de Direito. Minas Gerais: Universidade Federal de Minas Gerais, 1989.

DUE, John F. Indirect Taxation in Developing Economies. Baltimore, London: Johns Hopkins, 1970.

DWORKIN, Ronald. O império do direito. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

EMERSON, Ken. When legal titans clash. Nova York: The New York Times, 22 de abr. de 1990. Disponível em < <http://www.nytimes.com/1990/04/22/magazine/when-legal-titans-clash.html?pagewanted=all> >

FANUCCHI, Fábio de. Curso de Especialização em Direito Tributário – Aulas e Debates. In: ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros (coords.). VI Curso de Especialização em Direito Tributário – Notas taquigráficas das aulas e debates. v. II. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. O movimento Critical Legal Studies e Duncan Kennedy: notas sobre a rebeldia acadêmica no direito norte-americano. Teresina: Revista Jus Navigandi, 2007.

\_\_\_\_\_. O critical legal studies movement de Roberto Mangabeira Unger. Brasília: Revista Jurídica, 2007. v. 8. n. 82.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça Fiscal e Mínimo Existencial. In: Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

HAACK, Susan. O universo pluralista do direito: em direção a um pragmatismo jurídico neo-clássico. São Paulo: Direito, Estado e Sociedade, jul/dez 2008. n. 33.

HART, Herbert Lionel Adolphus. O conceito de Direito. São Paulo: Martins Fontes, 2018.

HAYEK, Friedrich August von. The Constitution of Liberty. Londres: Routledge & Kegan Paul, 1960.

Howell, H. Zee. Tributação em Cascata: Conceito e Mensuração. In: Manual de Política Tributária. Washington, D. C.: Fundo Monetário Internacional, 1995. Parthasarathi Shome (org.).

JAMES, William. Pragmatism's conceptions of truth. New York: Dover Publications, 1986.

KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. São Paulo: Martins Fontes, 2019. ed. 8. tir. 7.

\_\_\_\_\_. O que é Justiça? A Justiça, o Direito e a Política no espelho da ciência. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KENNEDY, Duncan. The Structure of Blackstone Commentaries. In: Buffalo Law Review, 28, 1979. Disponível em: <<http://duncankennedy.net/documents/Photo%20articles/The%20Structure%20of%20Blackstone%20Commentaries.pdf>>. Acesso em: 14 de jun. de 2020.

\_\_\_\_\_. A critique to adjudication. Cambridge: Harvard University Press, 1997.

\_\_\_\_\_. A semiotics of legal argument. 2. pub. Dordrecht, The Netherlands: Kluwer, 1994.

\_\_\_\_\_. Form and Substance in Private Law Adjudication. In: Harvard Law Review, 1976. v. 89.

\_\_\_\_\_. Freedom and Constraint in Adjudication: A Critical Phenomenology. In: Journal of Legal Education. Washington D. C.. Association of American Law Schools, 1986. v. 36.

\_\_\_\_\_. La critica de los derechos em los Critical Legal Sudies. Disponível em: <<http://duncankennedy.net/documents/La%20critica%20de%20los%20derechos%20en%20cls.pdf>>

\_\_\_\_\_. Legal Formality. In: Journal of Legal Studies. Chicago: University of Chicago Press, 1973. v. 2.

\_\_\_\_\_. The globalization of Critical Discourses on Law: thoughts on David Trubek's Contribution. Em BÚRCA, Gráinne de et al (Org.). Critical Legal Perspectives on global governance: liber amicorum David M. Trubek. Oxford e Portland: Hart Publishing, 2014.

KENNEDY, Duncan; GABEL, Peter. Roll Over Beethoven. Palo Alto: Stanford Law Review, 1984. n. 36.

KOZLOV-DAVIS, Jessica A. A Hybrid Approach to the Use of Deliberate Ignorance in Conspiracy Cases. Ann Arbor: Michigan Law Review, 2001. v. 100. n. 2.

LOCKE, John. Dois Tratados Sobre o Governo. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. ed. 26. São Paulo: Malheiros, 2005.

\_\_\_\_\_. Virtude e defeitos da não-cumulatividade no sistema tributário brasileiro. In: O Princípio da não-cumulatividade. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

MACINTYRE, Alasdair. Justiça de Quem? Qual Racionalidade?. São Paulo: Loyola, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Uma teoria do tributo. São Paulo: Quartier Latin, 2005.



- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2007. ed. 33.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2005. ed. 6.
- MINDA, Gary. *Postmodern legal movements*. New York: New York University Press, 1995.
- MORRISON, Wayne. *Filosofia do Direito: dos gregos ao Pós Modernismo*. Martins Fontes: São Paulo, 2006.
- MUNGER, Frank; SERON, Carroll. *Critical Legal Studies versus Critical Legal Theory: a comment on method*. Cambridge: Law & Policy, 1984. v. 6. n. 3.
- NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. ed. 14. São Paulo: Saraiva, 1995.
- NOZICK, Robert. *Anarchy, State, and Utopia*. Oxford: Wiley-Blackwell, 2001.
- OLIVEIRA, Roberto Guena de. *Material de curso Teoria do Consumidor: Preferências e Utilidade*. 8 mar. 2018. Disponível em:  
<<http://robguena.fearp.usp.br/anpec/PreferenciasHND.pdf>>
- PÉREZ LLEDÓ, Juan A. *El movimiento critical legal studies*. Madrid: Tecnos, 1996.
- PLATÃO. *A República*. São Paulo: Martin Claret, 2002.
- POSNER, Richard A. *Problemas de Filosofia do Direito*. Tradução: Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- \_\_\_\_\_. *A Economia da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2010.
- ROUSSEAU, Jean-Jacques. *O Contrato Social: Princípios do Direito Político*. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- SANDEL, Michael J. *Justiça: O que é fazer a coisa certa*. ed. 25. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2018.
- SANTOS, Ariovaldo dos. *Demonstração do Valor Adicionado: como elaborar e analisar a DVA*. São Paulo: Atlas, 2018. ed. 2.
- SCAFF, Fernando Facury. *Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos*. In: *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- SORIA, Carlos O. P.. *Introducción al Tratado de la ley de la Suma Teológica de Santo Tomás*. Madrid: Biblioteca de Autores Cristianos, 1956.

TARSKI, Alfred. Verdade e Demonstração. In: TARSKI, Alfred. A Concepção Semântica da Verdade. Tradução Celso Braida et al. São Paulo: Unesp, 2007.

TAYLOR, Charles. Politics of Recognition. In: GUTMANN, Amy (org). Multiculturalism: Examining the Politics of Recognition. Princeton: Princeton University Press, 1994.

TIPKE, Klaus. Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes. FURQUIM, Luiz Dória (trad.). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

TOMÁS DE AQUINO. Suma teológica. Vários tradutores. São Paulo: Edições Loyola, 2006. v. 9.

TRUBEK, David M. Where the action is: Critical Legal Studies and Empiricism. Palo Alto: Stanford Law Review, 1984. v. 36. n. 01/02.

VALLÈS, Ramon Ragués i. Mejor no saber: sobre la doctrina de la ignorância deliberada em derecho penal. In: Tendencias actuales em la teoría del delito. Barcelona: Universitat Pompeu Fabra, 2013.

VIANNA, Salvador Werneck; MAGALHÃES, Luís Carlos G. de; SILVEIRA, Fernando Gaiger; TOMICH, Frederico Andrade. Carga Tributária Direta e Indireta sobre as Unidades Familiares no Brasil: Avaliação de sua Incidência nas Grandes Regiões Urbanas em 1996. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2000.

VICECONTI, Paulo E. V.; NEVES, Silvério das. Introdução à Economia. São Paulo: Frase, 2005.

WALZER, Michael. Spheres of Justice: A Defense of Pluralism and Equality. New York: Basic Books, 1983.

XAVIER, Alberto. Curso de Especialização em Direito Tributário – Aulas e Debates Aulas e Debates. In: ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros (coords.). VI Curso de Especialização em Direito Tributário – Notas taquigráficas das aulas e debates. v. II. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

XXIII, João. Mater et magistra. São Paulo: Paulinas, 1931.

II, João Paulo. Laborem exercens. São Paulo: Paulinas, 1997.