

O PROBLEMA DO ABUSO DE DEMANDAS JUDICIAIS TRIBUTÁRIAS SOBRE TEMAS JÁ JULGADOS EM REPERCUSSÃO GERAL: EM BUSCA DE SOLUÇÕES ADMINISTRATIVAS A SEREM ADOTADAS PELAS FAZENDAS PÚBLICAS ESTADUAIS

Carlos Mauro Benevides Neto*

Álisson José Maia Melo**

RESUMO: Os contribuintes vivem sua dinâmica de produzir, gerar emprego e renda e, com a realização dos fatos geradores, pagar seus tributos. Não raro, as Fazendas Públicas Estaduais descumprem decisões do Poder Judiciário, inclusive as que são em caráter de repercussão geral, com o objetivo arrecadatório, mesmo existindo leis claras sobre as limitações do poder de tributar. Os Estados, por vários motivos, deixam de seguir assuntos já debatidos em repercussão geral, trazendo consigo custos desarrastados tanto para si mesmos, visto que virão a pagar eventual sucumbência ao final dos processos, quanto e especialmente para os contribuintes, porque sofre prejuízos consideráveis à atividade econômica ao ver seu direito retardar ou até mesmo perecer. Com vistas a reduzir o prejuízo para os Estados e acelerar o acesso aos direitos dos contribuintes, propõe-se neste artigo apontar possíveis soluções para o problema. A partir de uma pesquisa dedutiva, conclui-se, com base no posicionamento adotado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, que os Estados poderiam implementar duas medidas salutares, inspiradas no interesse público primário e no princípio da eficiência, a saber, a vinculação das decisões judiciais do STF perante as Secretarias de Fazenda dos Estados, ou a aplicação automática dessas decisões pelos contenciosos administrativos tributários estaduais.

PALAVRAS-CHAVE: Processo judicial tributário. Repercussão geral. Contencioso administrativo. Redução de demandas judiciais.

THE PROBLEM OF THE ABUSE OF TAX JUDICIAL DEMANDS ON ISSUES ALREADY JUDGED IN GENERAL REPERCUSSION: IN SEARCH OF ADMINISTRATIVE SOLUTIONS TO BE ADOPTED BY THE STATE PUBLIC PURPOSES

ABSTRACT: Taxpayers live their dynamics of producing, generating employment and income and, with the realization of the generative facts, pay their taxes. Not infrequently, State Treasury Offices disregard decisions of the Judiciary, including those that are in general repercussion, for the purpose of collection, even if there are clear laws on the limitations of the power to tax. For a number of reasons, States fail to follow matters that have already been debated with general repercussions, bringing with them unreasonable costs for themselves, since they will pay for eventual succumbing at the end of the proceedings, and especially for taxpayers, because it suffers considerable economic activity by seeing their right to delay or even perish. With a view to reducing the damage to States and speeding up access to taxpayers' rights, it is proposed in this article to identify possible solutions to the problem. From a deductive research, it was concluded,

* Bacharel em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Pós-graduando em Direito Tributário pelo Centro Universitário 7 de Setembro (UNI7). Sócio do Maciel e Farias – Sociedade de Advogados. E-mail: mauroneto@macielefarias.adv.br

** Doutor em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Especialista em Direito Tributário pelo Centro Universitário 7 de Setembro (UNI7). E-mail: alisson@uni7.edu.br

based on the position adopted by the Brazilian Federal Revenue Secretariat, that States could implement two salutary measures, inspired by the primary public interest and the principle of efficiency, namely the judicial decisions of the STF before the Secretaries of Treasury of the States, or the automatic application of these decisions by the state tax administrative disputes.

KEYWORDS: Tax lawsuit. General repercussion. Administrative litigation. Reduction of legal claims.

1. INTRODUÇÃO

Não importa se são produtores, industriais, atacadistas ou varejistas, todo o setor empresarial sofre do mesmo problema: a elevada carga tributária brasileira.

A capacidade de pagamento de impostos influi, decisivamente, na continuidade das atividades comerciais. A exigência de tributos, pelos Poderes Executivos Estaduais, em desconformidade com as limitações determinadas pelo Judiciário, traz impacto negativo na concorrência dos mais diversos segmentos. O próprio Poder Judiciário, abarrotado de processos, tem dificuldades em garantir direitos líquidos e certos aos contribuintes.

O objetivo deste artigo é apresentar soluções administrativas que permitam aos contribuintes ter seus direitos garantidos, quando o Poder Público Estadual diverge de decisões já tomadas pelo Poder Judiciário. Assim, os empresários podem concentrar suas energias em seus negócios. Buscam-se soluções que sigam o princípio da legalidade, que obedeçam às decisões emanadas do Judiciário, que garantam o acesso aos direitos dos contribuintes de maneira célere e que não tragam prejuízos ao ente público tributante, permitindo uma maior competitividade em todos os setores econômicos cearenses.

A pesquisa é exploratória, baseada no método dedutivo, com recursos procedimentais bibliográficos e documentais

2. OS ENTRAVES DAS DEMANDAS JUDICIAIS TRIBUTÁRIAS PARA OS CONTRIBUINTE: UM EXAME DA SÚMULA 323 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Todo cidadão precavido, quando deseja montar um negócio, deve buscar, antecipadamente, conhecê-lo da maneira mais profunda e eficiente possível, com o objetivo de conseguir ser competitivo, ter preço justo e margens que façam sua atividade prosperar. No universo de compra e venda de produtos, diversos são os fatores que influenciam o sucesso ou o fracasso dos negócios; contudo, dois pontos são sabidamente vitais para quaisquer um deles, e a sua falta de percepção, dado o caráter sensível, pode ocasionar rapidamente a descontinuidade da pessoa jurídica.

O primeiro ponto sensível, e neste momento mais superficial, trata-se dos preços de compra dos insumos, pois os valores de entrada das mercadorias, se bem comprados, permitirão boas margens de venda, competitividade do negócio e será um dos pilares do sucesso neste desafio.

O segundo ponto trata do conhecimento de toda a tributação em suas esferas, federal, estadual e municipal. A carga tributária brasileira, calculada sobre o produto interno bruto, é a mais elevada dentre vinte países da América Latina; além do mais está acima da média dos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), numa base de trinta países (OECD et al., 2015, p. 22).

No mesmo diapasão, as diversas opções de tributação e a decisão do empresário em qual delas escolher, afetam diretamente seus negócios. Isso porque a tributação brasileira é tão complexa, que entender sobre ela já garante por si só uma vantagem competitiva no mercado, em virtude do impacto do preço final dos produtos a serem industrializados e comercializados, afetando diretamente na competitividade e permanência do empresário no mercado. O termo custo-Brasil foi criado para tratar de diversos fatores sistêmicos que dificultam a competitividade empresarial e promovem desvantagens em razão do local de instalação, sendo a carga tributária excessiva o principal elemento. Além do mais, fatores estruturais, como a definição do modelo de concorrência, incluindo-se aqui o sistema fiscal-tributário, interfere na definição dos custos empresariais (WOOD JR.; CALDAS, 2007, p. 70). Nesse sentido, pesquisa do Fórum Econômico Mundial (WEF, 2018, p. 115-117), uma das mais compreensivas sobre competitividade empresarial, sinaliza que o Brasil está na 72ª colocação geral entre 140 países pesquisados, e, mais especificamente, encontra-se nas últimas colocações nos rankings relativos à eficiência do arcabouço legal em regulações desafiadoras (113º) e na resolução de disputas (124º), à estabilidade macroeconômica (122º), à futura orientação do governo (129º), ao ônus da regulação governamental (140º), ao efeito distorcido de tributos e subsídios sobre a competição (132º), à prevalência de barreiras não-tarifárias (136º) e às alíquotas da tributação sobre o trabalho (137º).

Veja, o contribuinte pode optar em ser tributado pelo Simples Nacional, pelo lucro real, pelo lucro presumido ou pela substituição tributária, tendo ainda diversas arestas pormenores que ainda devem ser analisadas pela empresa, as quais traçam diversos caminhos e que determinam a carga tributária dependendo da atividade empresarial e do seu porte (ALBERTI, 2013, p. 3-9).

O que se espera é um bom relacionamento entre o ente tributante com o empresariado, pois quanto mais empresas faturando, por conseguinte, mais tributos serão gerados. Todavia, o que vemos é uma carga tributária sempre crescente, podendo ocasionar até o encerramento das atividades comerciais dos contribuintes.

Neste viés, o ente público tributante, que deve seguir as leis desde sua interpretação primária até após análises e consolidação de entendimento pelo Poder Judiciário, muitas vezes, não age conforme os tribunais superiores, o que, por consequência, pode gerar sérios riscos aos contribuintes. Assim, no esforço de ter seus direitos garantidos, os contribuintes têm buscado na Justiça a garantia da aplicação da lei.

Demandas contra as Fazendas Públicas Estaduais são protocoladas diariamente e inúmeros são os motivos que as geram, buscando uma segurança jurídica sobre as limitações do poder de tributar. Hoje, a incerteza de decisões administrativas em conformidade com decisões de repercussão geral afeta não só quem já tem seu comércio ou indústria, mas também quem tem interesse de investir e iniciar novas atividades. O Custo-Brasil está diretamente associado à atração de investimentos estrangeiros (SILVA; BARBIERI, 2015, p. 698).

A Constituição Federal de 1988, bem como a Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, mais conhecida como Lei Kandir, já determinaram todas as possibilidades de cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Este último pode ser exigido pelo ente tributante de forma antecipada (ICMS – Antecipado ou ICMS – Diferencial de Alíquotas, dependendo da origem e utilidade da mercadoria), ou de forma própria, seja quando das saídas dos estabelecimentos empresariais.

As Fazendas Públicas Estaduais, como forma de receber esse imposto de maneira mais célere, utilizam, por exemplo, de meios que estão ao seu alcance como o de reter mercadorias e pressionar o contribuinte ao pagamento do tributo quando da entrada de mercadorias em seus respectivos Estados. Isso porque, ao reter a mercadoria, pratica o Fisco sanção política, forçando indiretamente os contribuintes a pagarem os tributos de imediato, pois é mais prático e cômodo para estes pagar do que discutir administrativa ou judicialmente (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2007, p. 311).

Os contribuintes gostariam apenas que as mercadorias chegassem em seus estabelecimentos para que possam comercializá-los, e caso houvesse algum

atraso no imposto devido, que o ente tributante efetuasse a sua cobrança da maneira própria e correta, como se verá adiante.

Neste exemplo, as retenções de mercadorias apenas afetam de maneira negativa os contribuintes na continuidade de seus negócios, pois estes perdem dias com mercadorias presas, às vezes por meros equívocos em notas fiscais, forçando-os a efetuar pagamentos sem a certeza de sua legalidade, já que é preferível pagar o imposto (devido ou não) a apostar no perecimento de mercadorias ou aguardar a demora de expedição de decisão judicial liminar para a sua liberação. O próprio processo judicial em si tem um custo considerável com custas processuais e advogado (FREITAS, 2005). Aliás, muitas empresas consideram a equipe advocatícia como um fator de competitividade na exploração das ineficiências do Poder Judiciário (BRASIL, 2004, p. 72-74).

Ademais, tais atitudes podem afetar diretamente no fluxo de caixa dos contribuintes, pois estes solicitam a restituição do pagamento indevido, por meio de processo administrativo, o qual, na grande maioria dos casos, levam até anos para serem analisados.

A forma correta de cobrar tributos está disciplinada na Lei 6.830, de 22 de setembro de 1980, Lei das Execuções Fiscais (LEF), a qual disciplina a forma legal e quais créditos tributários são passíveis de lançamento em Dívida Ativa, para posteriormente serem exigidos através de uma Ação de Execução Fiscal. Portanto, qualquer retenção de mercadorias com finalidade de pagamento de tributos é ilegal.

A súmula 323 do STF diz que: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”. A publicação desta súmula, em 1963, serve como embasamento até os dias atuais como base para liberação de mercadorias quando o ente público tributante tenta reter mercadorias com o fim específico de pagamento de impostos.

Mesmo com diversos julgamentos e com súmula do próprio STF, as Fazendas Públicas Estaduais continuam a adotar esta prática como meio de garantir suas receitas, ignorando totalmente a legalidade de seus atos. Assim, o uso de medidas em desacordo com a legislação e jurisprudência não gozam de respaldo jurídico, sendo considerados como ato discricionário do ente tributante.

Os contribuintes, ao serem compelidos a obedecer tais medidas e sem haver outro caminho, buscam seu direito constitucional do acesso à justiça, disciplinado no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal de 1988, que aduz o seguinte:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito. (BRASIL, 1988)

O direito ao acesso à justiça não se trata apenas de garantia constitucional, tendo prerrogativa nos Direitos Humanos garantidos pela Convenção Americana sobre Direitos Humanos de San José, Costa Rica, de 22 de novembro de 1969, na qual seu artigo 8º determina:

Artigo 8. Garantias judiciais

1. Toda pessoa tem direito a ser ouvida, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal formulada contra ela, ou para que se determinem seus direitos ou obrigações de natureza civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outra natureza. (BRASIL, 1992)

Assim, tal direito constitucional pode até ter sido atingido com o mero protocolo da ação judicial, mas a efetividade do direito próprio da ação, muitas vezes, não. Isso porque o Judiciário já está abarrotado de processos, com pouca estrutura, os magistrados não conseguem dar vazão a todas as demandas de maneira célere; assim, a eficiência do Judiciário e das decisões tomadas, mesmo que favoráveis aos contribuintes, pode ficar fragilizada, abrindo portas para a insegurança jurídica, que fica latente mesmo quando seu direito é garantido (GEHLING, 2005).

Como disse o grande pensador e jurista Rui Barbosa: “Justiça tardia nada mais é do que injustiça institucionalizada”. Tal frase não poderia ser mais atual. A linha entre o sucesso e o fracasso dos empresários é muito sensível a oscilações.

Façamos uma pequena reflexão em dois momentos: primeiro imagine uma empresa começar a funcionar hoje e ser compelida ao pagamento de um determinado tributo com uma base de cálculo ou alíquota maior do que a que efetivamente deveria ser paga, some ao fato de que caso tente entrar hoje com uma ação judicial, seu direito apenas seja reconhecido 10 anos depois, com o

trânsito em julgado da ação respectiva, será se tal empresa conseguiria sobreviver todos esses anos?

Segundo: some esta situação comparando que outras empresas, mais antigas, já entraram com esta determinada ação, já venceram e hoje tais empresas (concorrentes) já pagam seus tributos com uma base de cálculo ou alíquota menor. Quais as possibilidades de haver uma competição isonômica, se as condições de concorrência são desiguais? O caminho seria abrir uma empresa e esperar 10 anos para iniciar suas atividades de maneira equivalente aos seus concorrentes e poder pagar o tributo em tela nos parâmetros corretos?

Desta maneira, mais uma vez, o direito ao acesso à justiça está garantido, mas seu resultado, mesmo que positivo, pode ser uma total ineficiência para os contribuintes que ao final dos processos já terão seus negócios enfraquecidos por condições desbalanceadas da concorrência.

Ressalte-se, também, que não se trata de simples vontade dos contribuintes que seus processos andem de maneira mais ágil, com o fim de que tenham seus direitos garantidos logo e o mercado possa se autorregular. A morosidade do Judiciário reflete-se na busca da sociedade civil por melhores condições e reconhecimento do problema por parte do próprio Poder Judiciário, o que gerou diversos debates tanto na esfera judiciária como na executiva. Para Duína Porto Belo (2010, p. 64-66), as principais causas da morosidade processual se encontram em três aspectos: à ineficiência da Administração judiciária, o arcabouço jurídico normativo deficiente e o despreparo dos profissionais do direito. Em reforço ao primeiro argumento, cita-se a reduzida quantidade de juízos disponíveis para os jurisdicionados, em contraste com o volume de demandas, e a carência de investimentos no setor, em especial em tecnologias da informação (NUSS; GIANEZINI, p. 299-301). Por outro lado, há quem argumente ainda que o aumento da litigiosidade, aliado ao incremento dos canais de acesso formal à justiça, é elemento promotor da morosidade processual, assim como a multiplicidade legislativa associada ao excessivo apelo aos formalismos processuais (RAMOS; MILHOMEM, 2015, p. 201-206). Tendo em vista esses aspectos, o debate provocou a inserção, na Emenda Constitucional 45, de um novo direito fundamental ao artigo 5º da Constituição Federal, no inciso LXXVIII, abaixo transcrito:

Art. 5º [...]

LXXVIII a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação. (BRASIL, 1988).

O direito fundamental à razoável duração do processo desponta, dentro de um pacote amplo de reforma do Poder Judiciário, como mais uma dimensão do princípio do acesso à justiça, voltada ao fator da efetividade, combatendo especialmente a morosidade judicial, mas também a celeridade pautada no cumprimento de metas. É incumbência do Estado, como um todo, promover esse direito fundamental, o que demandaria articulações desde o Poder Executivo, no sentido de evitar promover ações sabidamente infundadas ou dar seguimento a recursos com teses já consagradas (RESCHKE; BAEZ, 2017, p. 117-119). Assim, almeja-se um direito de acesso à justiça atualizado, exigindo do Poder Judiciário ações que possam garantir aos contribuintes que seus direitos sejam reconhecidos de maneira mais célere.

Para solucionar, pelo menos em parte, as dificuldades enfrentadas pelos contribuintes, é requerido a adoção de medidas ao longo do tempo, nas quais possam equilibrar a balança de desigualdades, criando mecanismos de agilidade de julgamentos para os magistrados.

Um destes instrumentos que permitem o Judiciário dar maior agilidade em julgamentos é usar parâmetros já definidos pelos tribunais superiores, que podem unificar em caráter nacional as decisões sobre determinados assuntos. A exemplo de decisões uniformes, tem-se as com reconhecimento de repercussão geral, as quais são emanadas pelo STF (MARINONI; MITIDEIRO, 2007, p. 5).

A introdução da figura jurídica da repercussão geral foi incluída pela Emenda Constitucional 45, de 2004, que acrescentou o parágrafo 3º ao artigo 102 da Carta Magna:

Art. 100. [...]

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros. (BRASIL, 1988)

O foco é justamente consolidar o entendimento sobre determinados assuntos, sejam eles de relevância jurídica, política, social ou econômica, possibilitando que processos que discutem o mesmo direito recebam recursos desnecessários, o que privilegia os princípios da economicidade e da celeridade, já que é mais barato ter processos cujo trâmite é mais rápido e o direito do contribuinte pode ser logo satisfeito, pois a sua decisão final (STF) já está consolidada por meio de repercussão geral (MARINONI; MITIDEIRO, 2007, p. 12-13).

A repercussão geral se dá após análise e definição da matéria em seu mérito. O resultado obtido poderá ser replicado nos casos de debate sobre direito idêntico, mudando apenas os polos ativos ou passivos das demandas. Assim, com a redução dos tempos de processo, o acesso à justiça fica revitalizado e a confiança na garantia dos direitos dos contribuintes fica fortalecida.

No mesmo sentido de combater a morosidade do Judiciário e dar mais celeridade nos processos judiciais, existem as súmulas e, em especial, as súmulas com caráter vinculantes. As súmulas vinculantes, como o próprio nome diz, vincula as decisões de instâncias inferiores e têm um processo próprio de aprovação, já as súmulas comuns podem ser editadas por quaisquer tribunais e tem o condão justamente de balizar decisões daquele órgão julgador, mas também serve de referência para instâncias inferiores (BOMFIM FILHO, 2008, p. 122-124). O Supremo Tribunal Federal, por ora, é o único que goza da emissão dos dois tipos de súmulas: as comuns e as vinculantes. As súmulas vinculantes possuem um efeito vinculante direto sobre as Administrações Públicas, inclusive as fazendárias (JANSEN, 2005, p. 232).

Os assuntos sumulados decorrem de diversos julgamentos pelo mesmo órgão e também têm o condão de direcionar novos julgamentos nos mesmos moldes de situações já analisadas anteriormente, facilitando debates e argumentações que já foram previamente discutidos.

3. MOTIVAÇÃO DE POLÍTICAS ARRECADATÓRIAS E MÉTODOS DE ARRECADAÇÃO PELAS FAZENDAS PÚBLICAS ESTADUAIS

Como dito anteriormente, o Brasil tem uma carga tributária elevada, principalmente quando colocada na balança o critério de retorno das contraprestações em serviços públicos. Embora possua uma alta carga tributária, a Administração Pública brasileira, aqui considerada em sua inteireza, gasta mal os recursos públicos, por consequência de decisões tomadas por motivos errados, eventualmente contrários a estudos apresentados, quando não pela completa falta de planejamento para a melhor tomada de decisão. No lugar de investir em eficiência do gasto, prefere-se comodamente aumentar os encargos da população (FOLLONI; YAZBEK, 2013, p. 35-36).

A ineficiência na prestação dos serviços públicos causa gastos acentuados e traz a necessidade de cada vez mais a Administração Pública utilizar de recursos financeiros. Tanto é assim que os Governos Estaduais buscam sempre gerar melhor fluxo de caixa, que muitas vezes o fazem adotando a sistemática da substituição tributária, como assinala João Luiz Coelho da Rocha (2001).

A substituição tributária foi implementada em nosso ordenamento jurídico pela Lei Complementar 87/1996, na qual foram dadas todas as diretrizes tributárias para a cobrança do ICMS pelos Estados. Neste diploma legal, em seu artigo 6º, disciplina o seguinte:

Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (BRASIL, 1996)

A aplicação deste modelo de tributação tem três justificativas, a primeira com a antecipação do recebimento dos recursos (MANEIRA, 2003, p. 57), a segunda com a inserção forçada de contribuintes que trabalham na informalidade na formalidade (FABRETTI, 2006, p.67) e terceiro com a facilitação do controle fiscalizatório (MELO, 2001, p. 34 e 40).

Com relação à primeira justificativa (a antecipação da arrecadação tributária), para os contribuintes, manter o pagamento em dia do seu próprio ICMS já é uma dificuldade, entre os principais motivos por questão de fluxo de caixa, mas sobretudo ainda existe uma previsão legal na qual delega ao Poder Público o direito de exigir de determinado contribuinte a responsabilidade pelo recolhimento de ICMS de terceiros (art. 128 do Código Tributário Nacional). Tal faculdade entregue às Fazendas Estaduais vem sendo cada vez mais sendo adotada, pois antecipa o recebimento do ICMS: numa cadeia onde temos duas operações, a primeira sendo uma venda do atacadista ao varejista e a segunda sendo do varejista ao consumidor final, em cada operação de venda deveria haver a incidência do fato gerador do ICMS e seu respectivo pagamento.

Usando os devidos critérios e os parâmetros do segmento a ser implementado a substituição tributária, é exigido o ICMS do valor total desde logo do atacadista, sem sequer esperar ocorrer a venda de seus produtos, apenas pelo simples fato de entrar a mercadoria em seu estabelecimento já geraria a obrigação de pagar o imposto. Esta medida, isolada, já representa uma grande aceleração na velocidade da arrecadação do ICMS por parte dos Estados.

No que consiste à segunda justificativa (a inserção de contribuintes da informalidade), existem atacadistas que atuam tanto na formalidade quanto na informalidade, assim também existem varejistas que atuam das duas maneiras, contudo grande volume de empresas informais está no segmento varejista. Nessa premissa dada acima, os Estados estão passando a adotar o modelo de substituição tributária, no qual os atacadistas estão sendo obrigados a pagar o ICMS referente às vendas ainda não realizadas dos varejistas.

O intuito deste modelo de tributação é combater o mercado informal, já que a maioria dos atacadistas é formal e fornece para os varejistas. Delegando a obrigação de pagar o ICMS dos varejistas aos atacadistas, combateria a informalidade, pois quando das operações dos varejistas sua tributação já haveria sido paga antecipadamente pelos atacadistas. Este ponto específico também deve ser considerado um ponto positivo para os contribuintes, visto que se busca dar condições de igualdade de competição entre empresas que visam os mesmos públicos-alvo e com os mesmos produtos, pois permitirá condições de igualdade de competição.

Por fim, acerca da terceira justificativa (facilitação do controle fiscalizatório), também deve-se levar em conta que o número de empresas do setor atacadista é bem inferior quando comparado ao setor varejista, embora atualmente a participação na receita operacional líquida no comércio esteja equiparada (IBGE, 2016, p. 2). Assim, quando delegado o recolhimento do imposto pelo atacadista referente ao varejista, facilitaria a fiscalização por parte do ente público tributante, pois num universo onde havia um número enorme de empresas a fiscalizar (varejistas) ficou agora limitado a um número bem menor de empresas (atacadistas).

Em contrapartida, a forma como o arranjo jurídico estabelece a substituição tributária para frente pode promover a concorrência ou, ao contrário, estimular a concorrência desleal, a depender da uniformidade da regulamentação a nível estadual, bem como incorpora ineficiências e inseguranças na determinação do preço final do produto (ALLES, 2017, p. 122-123).

4. ANÁLISE DA MANUTENÇÃO, PELO PODER EXECUTIVO ESTADUAL, DE MEDIDAS APRESENTADAS EM DESACORDO PELO PODER JUDICIÁRIO

Como apresentado acima, dentro de uma perspectiva de Estado democrático de Direito, o Poder Executivo estadual pode lançar mão de diversas ações legítimas com o objetivo de garantir mais receitas, conseguindo manter a máquina pública funcionando de modo economicamente sustentável. Por outro lado, vemos também excessos praticados pelo mesmo ente tributante, os quais ensejam demandas judiciais por parte dos contribuintes, questionando tais ações, muitas vezes em grande volume. Com a garantia de acesso aos direitos reconhecidos pelo STF em julgamentos com reconhecimento de repercussão geral, permite-se o andamento desses processos numerosos sobre o mesmo tema de maneira mais célere e eficiente.

Resta, portanto, o questionamento da motivação extralegal, na qual o Poder Executivo estadual mantém práticas que vão de encontro ao que determina o Poder Judiciário. Dois pontos pela manutenção destas práticas são basilares: a primeira, como analisado anteriormente, se dá pela necessidade financeira cada vez maior do ente tributante. Assim numa relação dentro da qual o Poder Público estadual, que normatiza e fiscaliza, os contribuintes ficam à mercê dos entendimentos emanados por tais órgãos. Tal hierarquia força desigualdades e enfraquece o diálogo do setor público com o particular. A relação jurídica da tributação, sendo submetida à regra do vale tudo da arrecadação tributária, pode se esvaír, transformando-se em pura relação de poder.

A desigualdade de forças na relação tributária é tão perceptível que, mesmo quando o contribuinte ingressa com ações judiciais e as vence, no final acaba tornando-se um verdadeiro “ganha, mas não leva”, pois todo o passivo pago anteriormente ao Poder Executivo Estadual virará pagamento em forma de precatórios, o que efetivamente restará herança a ser recebida pelos herdeiros, pois demorariam anos a serem pagos (BUGARIN; MENEGUIN, 2012, p. 673). A propósito, no regime anterior de pagamento de precatórios, previa até 15 anos para a sua efetivação (EC 62/2009). Atualmente, deu-se uma redução nesse prazo, advindas por meio de alterações constitucionais a serem apontadas mais a frente.

A dificuldade do acesso ao direito pela morosidade do judiciário é latente. Neste viés, a vontade do contribuinte em ingressar com ações judiciais já termina praticamente esgotada, mas os poucos que tentam ter seus direitos garantidos encontram uma outra dificuldade: as custas judiciais adotadas pelos Estados no Brasil. Tais custas, tendo como exemplo o Estado do Ceará, gerou verdadeiros embates, pois os valores podem chegar à R\$ 84.000,00 (oitenta e quatro mil reais), já tendo o STF dado, mesmo que em caráter liminar, a suspensão da exigência destes pagamentos (ADI nº 5470 MC/CE).

Assim, aos olhos do Poder Executivo, os prejuízos, financeiros ou não, recebidos em ações pontuais de poucos, são facilmente compensados com as medidas adotadas contra a grande massa de contribuintes. Perceba-se que esse panorama vem mudando e tal posicionamento das Fazendas Públicas estaduais merece reflexão. Com efeito, medidas vêm sendo tomadas com as seguintes perspectivas: 1) diminuir o tempo de processo judicial; 2) diminuir o tempo de pagamento de precatórios; e 3) forçar o pagamento da maneira condicionada pela Constituição Federal. Veja.

Primeiro, percebe-se que o próprio Judiciário vem tentando adotar medidas com o objetivo de acelerar seus processos e dar uma maior segurança jurídica aos contribuintes através de medidas como os julgamentos com repercussão geral e a criação de súmulas, sejam elas vinculantes ou não, com o objetivo de fazer valer o princípio constitucional de acesso à justiça e ao seu direito. Combatendo o tempo de processos, que poderiam durar mais de uma década, e dando o primeiro passo na mão de uma justiça rápida e eficaz.

Em segundo lugar, os pagamentos de precatórios ao longo do tempo não eram prioridades para o Poder Público Estadual, contudo a aprovação das Emendas Constitucionais 94/2016 e 99/17 vêm mudando esta perspectiva. A regra geral dos pagamentos de precatórios segue a seguinte sistemática: o precatório inscrito até 30 de junho de determinado ano, entram na proposta orçamentária de pagamento do ano seguinte e, a inscrição do precatório a partir de 1º de julho até 30 de junho do ano seguinte para o segundo ano subsequente ao da inscrição. Por exemplo, precatórios inscritos em 20 de junho de 2018 e 30 de agosto de 2018 serão pagos, respectivamente, nos anos de 2019 e 2020.

Tal regra não vinha sendo seguida pelos Estados. Após alterações na Constituição Federal, finalizando com a aprovação das Emendas Constitucionais 94/2016 e 99/2017, obrigou os Estados a adotarem novas diretrizes, inclusive reduzindo o prazo de pagamento. Para os Estados que não estavam conseguindo seguir a regra geral, foi dada pela EC 94/2016 o prazo de 4 anos para regularização, veja o que diz em seu artigo 2º:

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar acrescido dos seguintes arts. 101 a 105:

"Art. 101. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios que, em 25 de março de 2015, estiverem em mora com o pagamento de seus precatórios quitarão até 31 de dezembro de 2020 seus débitos vencidos e os que vencerão dentro desse período, depositando, mensalmente, em conta especial do Tribunal de Justiça local, sob única e exclusiva administração desse, 1/12 (um doze avos) do valor calculado percentualmente sobre as respectivas receitas correntes líquidas, apuradas no segundo mês anterior ao mês de pagamento, em percentual suficiente para a quitação de seus débitos e, ainda que variável, nunca inferior, em cada exercício, à média do comprometimento percentual da receita corrente líquida no período de 2012 a 2014, em conformidade com plano de pagamento a ser anualmente apresentado ao Tribunal de Justiça local". (BRASIL, 2016, grifos nossos)

Assim, com o prazo para pagamento de precatórios reduzido para 2020, as práticas adotadas pelos Estados que podem dificultar o acesso aos direitos dos contribuintes, caem por terra, e a tentativa de postergar processos judiciais

deixa de ser interessante. Tal redução de prazo de pagamento de precatórios, de maneira bastante abrupta, e mesmo que atendendo aos interesses dos credores, pegou de surpresa diversos Estados e Municípios, considerando a crise financeira que o Brasil passa. Por isso, foi dada uma prorrogação em tal prazo pela EC 99/2017, que obrigou a quitação dos precatórios até o ano de 2024, veja:

Art. 1º O art. 101 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 101. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios que, em 25 de março de 2015, se encontravam em mora no pagamento de seus precatórios quitarão, até 31 de dezembro de 2024, seus débitos vencidos e os que vencerão dentro desse período, atualizados pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo Especial (IPCA-E), ou por outro índice que venha a substituí-lo, depositando mensalmente em conta especial do Tribunal de Justiça local, sob única e exclusiva administração deste, 1/12 (um doze avos) do valor calculado percentualmente sobre suas receitas correntes líquidas apuradas no segundo mês anterior ao mês de pagamento, em percentual suficiente para a quitação de seus débitos e, ainda que variável, nunca inferior, em cada exercício, ao percentual praticado na data da entrada em vigor do regime especial a que se refere este artigo, em conformidade com plano de pagamento a ser anualmente apresentado ao Tribunal de Justiça local". (BRASIL, 2017, grifos nossos)

Por fim, com a determinação da quitação até o ano de 2024, os cálculos para atingir esta exigência constitucional, sendo feita pelos Tribunais Estaduais, e com valores sendo automaticamente retidos dos Governos por determinação judicial, a tentativa destes em postergar o máximo possível tais obrigações vai definhando.

As três inovações mencionadas acima vão facilitando o acesso aos direitos dos contribuintes, sem levar em consideração prejuízos para o Poder Público. Por exemplo, honorários de sucumbência que são fixados em percentual sobre o valor da causa. Ressalte-se que em demandas tributárias rapidamente os valores atingem patamares elevados, e cada ação judicial perdida se torna despesa extra para o Estado. Paralelamente, o acesso gradual ao direito permite, em tese, que os contribuintes paguem seus tributos nos meses correntes, de maneira regular e organizada.

Em resumo, a adoção de medidas que tentam postergar, limitar ou impedir o acesso aos direitos dos contribuintes, quando discutido em âmbito tributário e em assuntos já garantidos por decisões em repercussão geral passa a ser um

verdadeiro transtorno para Poder Executivo estadual, visto que poderá acarretar derrotas judiciais rápidas, pagamentos de precatórios à vista e prejuízos efetivos com honorários de sucumbência.

4.1 Das medidas adotadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para garantir isonomia às decisões judiciais com reconhecimento de repercussão geral a todos os contribuintes

O Poder Executivo federal destina praticamente toda sua função de cobrar e fiscalizar a aplicação das normas tributárias à Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), já sua representatividade judicial tanto para promoção das ações de execuções fiscais quanto para defesa dos interesses da SRFB fica a cargo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Considerando o cenário normativo sinalizado, o Poder Executivo federal já adota uma solução própria para facilitar o acesso do contribuinte aos direitos garantidos pela Justiça em casos já analisados pelo STF com repercussão geral reconhecida.

A normatização vem através da Lei nº 10.522/2002, posteriormente alterada pela Lei nº 12.844/2013 e regulamentada pela Portaria Conjunta PGFN/SRFB nº 01/2014, que traça as diretrizes de publicação de assuntos a serem elencados na lista de dispensa de contestar e recorrer. Determina o artigo o 19 da Lei nº 10.522/2002, o seguinte:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, na hipótese de a decisão versar sobre: [...]

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda;

[...]

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil;

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal [...]

§ 2º A sentença, ocorrendo a hipótese do § 1º, não se subordinará ao duplo grau de jurisdição obrigatório. [...]

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após

manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.

[...]

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (BRASIL, 2002)

Com essas medidas, autorizadas por lei, as quais a PGFN fica autorizada a desistir, não recorrer ou não contestar em ações judiciais que tenham posicionamento consolidado pelo Judiciário, os contribuintes passam a ter suas condições de competição mais isonômicas no quesito de tributação. Medidas como estas, na verdade, vêm sendo tomadas pela PGFN há mais de 20 anos, demonstrando a visão moderna da Fazenda Federal (CASTRO, 1998).

A vinculação com a SRFB dessas medidas também é muito importante, pois esta pode rever de ofício lançamentos já efetuados, garantindo rapidez e eficiência aos contribuintes.

Assim, mesmo que de maneira isolada, o Poder Executivo Federal dá os primeiros passos na facilitação da vida dos contribuintes em assuntos que tenham sido objeto de demandas judiciais e que tenha entendimento consolidado no Judiciário em favor do contribuinte.

4.2 Para as medidas que poderiam ser adotadas pelas Fazendas Públicas estaduais para garantir isonomia às decisões judiciais com reconhecimento de repercussão geral a todos os contribuintes

A dinâmica apresentada pela PGFN/SRFB já serve de modelo para uma possível solução de divergências ocorridas em instâncias estaduais, mesmo que hajam pontos que possam ser melhorados. Assim, na aplicação das regras decididas pelo Judiciário, duas frentes poderiam ser utilizadas com o objetivo de garantir e acelerar ainda mais o acesso aos direitos dos contribuintes: 1) vinculação das decisões judiciais do STF junto às Secretarias de Fazenda dos Estados; ou, subsidiariamente, 2) aplicação automática dessas decisões pelas Administrações Públicas estaduais.

Primeiramente, a vinculação seria voltada para a matéria cujo ponto decidido com reconhecimento de repercussão geral pelo STF automaticamente iniciaria um processo de adaptação da legislação estadual e modificação de normatizações internas, garantindo prazo para a adoção das medidas que sejam consideradas necessárias para a adaptação do novo entendimento. Nesse caso, seria dado ao Poder Executivo estadual um prazo razoável, a exemplo de 6 meses ou até 1 ano, para aplicação do entendimento firmado no Supremo Tribunal Federal, analisando desde a forma em como o contribuinte pode usufruir de imediato de tal direito já reconhecido em sede de repercussão geral, quanto métodos de restituir o que já foi pago indevidamente por este mesmo contribuinte, dentro do prazo decadencial, obviamente.

Ressalte-se que tal aplicação de entendimento emanado pelo Poder Judiciário, obrigatoriamente, por questões de segurança jurídica e vinculação do executivo, deve vir através de lei. De forma utópica, a legislação a ser utilizada seria uma alteração no Código de Processo Civil, o que ensejaria aprovação na Câmara e no Senado Federal. Contudo, de maneira prática, o ideal seriam aprovações de leis estaduais que regulamentassem os itens propostos acima.

Em caso de não normatização pela Fazenda Estadual dentro do prazo sugerido acima, ficaria o direito assegurado de maneira ampla e presumida em favor do contribuinte, dentro das diretrizes autorizativas do Código Tributário Nacional. Este tipo de normatização, com prazo de aplicação e autorização de aproveitamento em caso de inércia por parte do ente público tributante, já foi autorizado, de maneira similar, pela CF/88, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, através da EC 99/2017 em seu artigo 4º:

Art. 105. Enquanto vigor o regime de pagamento de precatórios previsto no art. 101 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, é facultada aos credores de precatórios, próprios ou de terceiros, a compensação com débitos de natureza tributária ou de outra natureza que até 25 de março de 2015 tenham sido inscritos na dívida ativa dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, observados os requisitos definidos em lei própria do ente federado. [...]

§ 2º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios regulamentarão nas respectivas leis o disposto no caput deste artigo em até cento e vinte dias a partir de 1º de janeiro de 2018.

§ 3º Decorrido o prazo estabelecido no § 2º deste artigo sem a regulamentação nele prevista, ficam os credores de precatórios autorizados a exercer a faculdade a que se refere o caput deste artigo. (BRASIL, 1988)

Perceba que o *caput* deste artigo deu a regra, já o § 2º deu o prazo de regulamentação e o parágrafo terceiro concedeu a autorização das compensa-

ções em caso de inércia dos entes públicos. Portanto, os credores ficam tranquilos sobre o acesso aos seus direitos de maneira simplificada quando existe toda uma regulamentação por parte do ente público devedor. Mesmo em caso de inércia, ainda assim fica assegurado o direito.

Caso persista algum tipo de continuidade nas ações que o contribuinte considerar em desacordo com as decisões do Poder Judiciário, restará ingressar com medidas judiciais nas quais poderia ter, dentro dessa proposta de nova legislação, algumas prerrogativas, seja ele na discussão judicial e com resolução de mérito, com a possibilidade de ser questionada a conduta do Poder Executivo, de maneira preliminar e, caso o magistrado compreenda que se trata de assunto julgado com repercussão geral e dentro dos requisitos expostos acima, o processo venha a ser julgado de maneira mais célere, sem adentrar em todo o debate da matéria em si.

Por fim, os Estados do Ceará, Espírito Santo e São Paulo possuem seus Códigos de Defesa dos Contribuintes que servem de alicerce e instrumentos de diálogos com o Poder Executivo Estadual, com finalidade de iniciar demandas coletivas, as quais possam ser beneficiados tanto os entes públicos quanto os privados, sempre dentro de uma perspectiva de evolução dos setores, modernização de instrumentos de controle e impacto das tributações nos diversos segmentos (COSTA, 2012; LESSA, 2015, p. 88).

Assim, nesta transição que vivemos, de modernização de instrumentos de controle, evolução na velocidade das informações e maior preparo do setor público e do privado, a busca por soluções inovadoras com o fim de permitir uma arrecadação justa e eficiente, tendo como contrapartida os setores comerciais e industriais focados no desenvolvimento dos seus próprios negócios e com menos burocracia, permitindo condições de concorrências leais e isonômicas tanto em esferas locais, nacionais e até internacionais.

REFERÊNCIAS

ALBERTI, Xerxes Ricardo. Comparativo tributário: simples nacional, lucro presumido e lucro real. **REFAF Revista Eletrônica da Faculdade de Alta Floresta**, Alta Floresta, MT, v. 2, n. 2, jul./dez. 2013.

ALLES, Thaís Engelmann Teixeira. O regime da substituição tributária “para frente” e a concorrência desleal. **Revista de Direito da Empresa e dos Negócios**, São Leopoldo, RS, v. 1, n. 1, p. 115-140, jan./jun. 2017.

BOMFIM FILHO, Luiz Régis. A adoção das súmulas vinculantes no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista da Procuradoria-Geral do Município de Fortaleza**, Fortaleza, v. 16, n. 16, p. 113-140, 2008.

R. Fac. Dir., Fortaleza, v. 37, n. 2, p. 115-135, jul./dez. 2016

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Assembleia Nacional Constituinte, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Emenda Constitucional nº 94, de 15 de dezembro de 2016. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Emenda Constitucional nº 99, de 14 de dezembro de 2017. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>.

BRASIL. **Decreto nº 678, de 6 de novembro de 1992**. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969. Brasília: Presidência da República, 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D0678.htm>.

BRASIL. **Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002**. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm>.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências (Lei Kandir). Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm>.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria de Política Econômica. **Reformas microeconômicas e crescimento de longo prazo**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2004.

BUGARIN, Maurício; MENEGUIN, Fernando. A emenda constitucional dos precatórios: histórico, incentivos e leilões de deságio. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 42, n. 4, p. 671-699, out./dez. 2012.

CASTRO, Aldemário Araújo. Efeito vinculante em matéria tributária: virtudes e vicissitudes. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 3, n. 27, 23 dez. 1998. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/1335>>.

COSTA, Márcio Olívio Fernandes da. Instrumentos eficazes: Conselho estadual de defesa do contribuinte é fundamental. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 7 mar. 2012. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2012-mar-07/atuuacao-codecon-necessaria-defesa-contribuinte-pais>>.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito tributário aplicado**: impostos e contribuições das empresas. São Paulo: Atlas, 2006.

FOLLONI, André; YAZBEK, Cristiano Lisboa. Eficiência tributária do Estado e retorno de bem-estar à sociedade. **Revista Opinião Jurídica**, Fortaleza, ano 11, n. 15, p. 26-39, jan./dez. 2013.

FREITAS, Silvana de. Cara e lenta: ação judicial de pequeno valor dá prejuízo, diz estudo. **Folha de São Paulo**, São Paulo, Mercado, 2 dez. 2005. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi0212200527.htm>>.

GEHLING, Ricardo. Crise na justiça: Tribunais estão abarrotados de processos irrelevantes. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 12 maio 2005. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2005-mai-12/tribunais_abarrotados_processos_irrelevantes>.

IBGE [Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística]. **Pesquisa anual de comércio 2016**, Rio de Janeiro, v. 28, p. 1-8, 2016.

JANSEN, Rodrigo. A súmula vinculante como norma jurídica. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 240, p. 225-264, abr./jun. 2005.

LESSA, William Magalhães. **A necessidade e a oportunidade de um código de defesa do contribuinte**. Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2015, 208 f. Disponível em: <www.repositoriobib.ufc.br/00001d/00001dda.pdf>.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Sanções políticas como meio coercitivo na cobrança de tributo. Incompatibilidade com as garantias constitucionais do contribuinte. Efeito suspensivo a recurso extraordinário. Requisitos da medida cautelar. **Revista Opinião Jurídica**, Fortaleza, n. 9, p. 308-336, 2007.

MANEIRA, Eduardo. Da Substituição Tributária “para frente” no ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 95, ago. 2003.

MARINONI, Luiz Guilherme. MITIDEIRO; Daniel. **Repercussão geral no recurso extraordinário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MELO, Angelo Braga Netto Rodrigues de. ICMS: da Impossibilidade de Restituição/ Complementação Originada de Diferença entre o Preço Presumido e o Preço Real na Substituição Tributária “para Frente”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 71, ago. 2001.

NUSS, Rodrigo; GIANEZINI, Kelly. Os princípios constitucionais do direito de ação diante da morosidade processual. **Holos**, Natal, ano 30, v. 3, p. 290-304, maio 2016.

OECD [Organisation for Economic Co-operation and Development]; ECLAC [United Nations Economic Commission for Latin America]; CIAT [Centro Interamericano de Administraciones Tributarias]; IDB [Inter-American Development Bank]. **Revenue statistics in Latin America and the Caribbean 1990-2013**. Paris: OECD, 2015.

PORTO BELO, Duína. A razoável duração do processo como instrumento de acesso à justiça. **Revista Direito e Desenvolvimento**, João Pessoa, ano 1, n. 2, p. 55-68, jul./dez. 2010.

RAMOS, Edith Maria Barbosa; MILHOMEM, Maria José Carvalho de Sousa. Acesso à justiça: quando a morosidade e litigiosidade representam entraves à realização da justiça. In: SILVA, Juvêncio Borges; THIBAU, Tereza Cristina Sorice Baracho; MACHADO, Ednilson Donisete (Coord.). **Acesso à justiça I**. Florianópolis: CONPEDI, 2015, p. 197-216.

R. Fac. Dir., Fortaleza, v. 37, n. 2, p. 115-135, jul./dez. 2016

RESCHKE, Ana Paula Goldani Martinotto; BAEZ, Narciso Leandro Xavier. A eficácia do direito fundamental de acesso à justiça pela efetividade do direito de razoável duração do processo. **Revista do Direito**, Santa Cruz do Sul, v. 1, n. 51, p. 108-124, jan./abr. 2017.

ROCHA, João Luiz Coelho da. ICMS – a Restituição Imediata do Valor Recolhido a mais na Substituição Tributária “para a frente”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 64, jan. 2001.

SILVA, Antônio Suerlilton Barbosa; BARBIERI, Ana Clara. Prospectando influências entre o custo-brasil e investimento direto estrangeiro à luz do modelo de regressão linear múltipla. **Cadernos de Prospecção**, Salvador, v. 8, n. 4, p. 697-709, out./dez. 2015.

WEF [World Economic Forum]. **The global competitiveness report 2018**. Geneva: WEF, 2018.

WOOD JR., Thomaz; CALDAS, Miguel P. Empresas brasileiras e o desafio da competitividade. **RAE - Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 47, n. 3, p. 66-78, jul./set. 2007.