

AUTORIDADE DOS PRONUNCIAMENTOS JURISDICIONAIS E RESISTÊNCIA FAZENDÁRIA: UMA ANÁLISE COMPARADA DAS RESTRIÇÕES À RESTITUIÇÃO DO ICMS PAGO A MAIOR EM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA EUROPEIA E DO *CONTEMPT OF COURT*

JUDICIAL AUTHORITY AND FISCAL RESISTANCE: A COMPARATIVE ANALYSIS OF THE REFUND OF THE ICMS OVERPAID IN ANTECIPATION IN THE LIGHT OF THE EUROPEAN CASE LAW AND THE CONTEMPT OF COURT DOCTRINE

Frederico Menezes Breyner*

Nacle Safar Aziz Antônio**

RESUMO: O objeto do trabalho é a análise da validade de legislação tributária estadual que, após o julgamento do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, regulamenta de forma restritiva o reconhecido direito do contribuinte substituído à restituição do ICMS pago por substituição tributária com base de cálculo presumida superior à efetivamente praticada. Foi adotado o método comparado funcionalista, por meio do qual se utilizou da construção da jurisprudência europeia acerca do princípio da máxima eficácia e da construção dos sistemas de *common law* do *contempt of court* para analisar a existência de determinações correspondentes no ordenamento brasileiro que rechaçam a alteração legislativa posterior a julgamentos judiciais restritiva dos meios de efetivação do direito reconhecido. A metodologia foi qualitativa, bibliográfica e documental, analisando-se disposições normativas, literatura e jurisprudência na matéria, de onde se extraíram as conclusões. Ao final, conclui-se que as alterações na legislação tributária são inconstitucionais, por ofenderem a máxima eficácia dos direitos fundamentais do contribuinte reconhecidos na mencionada decisão do STF, caracterizando inadmissível *contempt of court*.

Palavras-chave: ICMS Substituição Tributária. Restituição. Princípio da máxima eficácia. *Contempt of court*.

Artigo recebido em 21 de setembro de 2020.

Artigo aceito em 20 de dezembro de 2021.

* Bacharel, Mestre e Doutor em Direito pela UFMG. Professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito Milton Campos/MG (graduação e mestrado acadêmico). Coordenador do Departamento de Direito Público da Faculdade de Direito Milton Campos/MG. Advogado. Email: fredericobreyner@gmail.com

** Bacharel e Mestrando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Advogado. Advogado. Email: nacle.antonio@sachacalmon.com.br

ABSTRACT: This paper analyses the validity of state tax legislation that, after the Brazilian Supreme Court ruling on Extraordinary Appeal No. 593.849 / MG restricts the taxpayer right to the refund of the ICMS overpaid in anticipation under the tax substitution regime when the presumed tax base is higher than that actually practiced. The article adopts the comparative functionalist method, comparing the situation aforementioned with the construction of European jurisprudence on the principle of maximum effectiveness and the construction of the common law systems of the contempt of court. The aim is to analyze the existence of corresponding determinations in the Brazilian system that reject legislative reform restricting the enforcement of the ruling. The methodology was qualitative, bibliographic and documentary, analyzing normative provisions, literature and jurisprudence in the matter, from which the conclusions were drawn. Lastly, it is concluded that the alterations in the tax legislation are unconstitutional, as they offend the maximum effectiveness of the fundamental rights of the taxpayer recognized before the Supreme Court, characterizing an inadmissible contempt of court.

Keywords: Anticipated VAT. Refund. Maximum effectiveness principle. Contempt of court.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. O ENTENDIMENTO ADOTADO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM REPERCUSSÃO GERAL E A REAÇÃO LEGISLATIVA DO ESTADO DE MINAS GERAIS; 3. A JURISPRUDÊNCIA EUROPEIA ACERCA DAS ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS SOBRE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS ANTERIORMENTE DECLARADOS INVÁLIDOS FRENTE AO DIREITO COMUNITÁRIO; 4. A AUTORIDADE DAS DECISÕES JUDICIAIS (*CONTEMPT OF COURT*) E A IMPOSIÇÃO DE RESTRIÇÕES A DIREITOS RECONHECIDOS JUDICIALMENTE MEDIANTE ALTERAÇÃO LEGISLATIVA; 5. A INVALIDADE DA REGULAMENTAÇÃO DA RESTITUIÇÃO DO ICMS-ST PELO ESTADO DE MINAS GERAIS INTRODUZIDA APÓS A DECISÃO DO STF; 5.1. DA OFENSA AO PRINCÍPIO DA MÁXIMA EFICÁCIA DOS DIREITOS CONSTITUCIONAIS; 5.2. DA CARACTERIZAÇÃO DO *CONTEMPT OF COURT*; 6. CONCLUSÕES; 7. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

O Supremo Tribunal Federal (STF) julgou inconstitucional a legislação do Estado de Minas Gerais que não contemplava a restituição do ICMS antecipado por substituição tributária (ICMS-ST) ao contribuinte substituído na hipótese de

realização, por este último, do fato gerador presumido com base de cálculo inferior àquela prevista de forma estimada para o pagamento antecipado do imposto. No mencionado julgamento, ocorrido no Recurso Extraordinário nº 593.849/MG - Tema 201¹, foi fixado o entendimento de que “é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

Como a decisão foi tomada em sede de repercussão geral, existem obstáculos impostos pelo Código de Processo Civil² para o prosseguimento de litígios que tenham o mesmo objeto³. Diante desses óbices, não se observa uma tentativa dos Estados e do Distrito Federal de superar o entendimento fixado

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 593.849. Relator Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 19 out. 2016. **Diário da Justiça Eletrônico Nº 065/2017**, p. 40-41. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057> >. Acesso em: 1º mai. 2020.

² BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 mar, 2015. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm >. Acesso em: 02 mai. 2020.

³ Em linhas gerais, conforme o regramento instituído pelo Código de Processo Civil de 2015, a conclusão a que chega o STF na apreciação da repercussão geral tem aplicabilidade ampla e sua revisão ocorrerá apenas contingencialmente. Com efeito, nos termos do art. 1.030, I, “a” do CPC, devem ser inadmitidos recursos extraordinários interpostos contra acórdão que esteja de acordo com entendimento firmado em repercussão geral, sequer sendo viável, a princípio, o acesso do jurisdicionado ao STF, eis que cabível apenas agravo interno contra a decisão de inadmissão (a ser julgado pelo próprio Tribunal *a quo*), nos termos do art. 1.030, §2º, CPC. Sobre alternativas debatidas pela doutrina para acessar a Corte responsável pela formação do precedente com vistas à sua eventual superação, ver: NUNES, Dierle and FREITAS, Marina Carvalho. Mais um capítulo na busca da superação de precedentes. **Conjur**, 30 jan. 2020. ISSN 1809-2829. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2020-jan-30/opinioao-capitulo-busca-superacao-precedentes> >. Acesso em: 20 abr. 2020.. Além disso, nas hipóteses em que proferido acórdão contrário ao entendimento adotado pelo STF, o caso é devolvido à Turma julgadora para que promova a respectiva retratação (art. 1.030, II, CPC). Por fim, o inciso II do §5º do art. 988 do CPC, ao definir não ser cabível Reclamação para garantir observância de acórdão de repercussão geral “quando não esgotadas as instâncias ordinárias”, está a indicar, *contrario sensu*, a possibilidade de utilizá-la quando esgotadas as vias recursais comuns, o que esclarece a vinculatividade dos pronunciamentos do STF em repercussão geral e as dificuldades em superá-los.

pelos meios processuais disponíveis. Consta-se sim uma atitude dos referidos entes públicos no sentido de alterar sua legislação para regulamentar a referida restituição. Optou-se por adotar, neste artigo, o Estado de Minas Gerais como objeto de análise, uma vez que foi ele a parte no feito que culminou com a mencionada decisão pelo STF.

O problema abordado nesse artigo consiste em saber se essa regulamentação do direito à restituição reconhecido pelo STF implica sua restrição e, em caso afirmativo, se é ela válida frente às normas constitucionais que asseguram esse direito e à autoridade da Suprema Corte para pacificar os conflitos entre Fazenda Pública e contribuintes. A hipótese deste artigo é a de que foram impostas restrições à restituição do ICMS-ST que representam esvaziamento da decisão proferida pelo STF, afrontando a eficácia dos direitos constitucionais do contribuinte e a autoridade jurisdicional da Suprema Corte.

Para testar essa hipótese, foi feito um estudo comparativo cuja função no caso é a de aperfeiçoar a aplicação das normas jurídicas positivas a partir da identificação de similaridades em diversos ordenamentos. O método utilizado foi o funcionalista, pois a pretensão do artigo é a de "identificar respostas jurídicas similares ou distintas, em conflitos sociais que se assemelham mesmo ocorrendo em lugares distintos do mundo"⁴. A metodologia utilizada foi a bibliográfica e documental, baseando-se em livros, artigos, legislação e decisões judiciais (jurisprudência), de cuja análise extraiu-se a sustentação das conclusões.

Em complementação ao método funcional, tem-se que, em perspectiva microcomparativa, o conflito colocado como parâmetro de comparação é aquele travado entre Fazenda Pública e sujeitos passivos de obrigações tributárias em

⁴ MENDONÇA, Fabiano André de Souza. Direito comparado: objetos do direito. **Revista da FARN**, v. 1, n. 1, p. 185-197, jul./dez. 2001. ISSN 2446-8142. Disponível em: < <http://revistas.unirn.edu.br/index.php/revistaunirn/article/view/32> >. Acesso em: 01 mai. 2020.

decorrência da introdução de regulamentação restritiva do direito de restituição de tributos declarados indevidos com base em normas de superior hierarquia. Já em perspectiva analítica, o estudo comparativo recaiu sobre o conflito apreendido em caráter mais genérico, consistente na rejeição a condutas que buscam frustrar decisões judiciais.

Como será demonstrado no primeiro tópico, a legislação mineira foi alterada após a decisão do STF para reconhecer o direito à restituição do ICMS-ST. Foi introduzida regra específica para o caso aqui tratado, segundo a qual um único meio de restituição é possível: o seu abatimento do valor de ICMS-ST devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária. Além disso, a nova legislação condiciona essa restituição à demonstração de não repercussão do valor do ICMS-ST no preço praticado pelo contribuinte substituído.

Após esse relato, a perspectiva microcomparativa foi contemplada no terceiro tópico pela referência à formulação jurisprudencial do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) sobre o princípio da eficácia, segundo o qual um país membro não pode adotar medidas retroativas para restringir a recuperação, pelo contribuinte, de um imposto declarado inválido pelo Tribunal por contrariedade ao direito comunitário. Em segundo lugar (quarto tópico), foi analisado o instituto do *contempt of court*, típico dos sistemas de *common law* que, sustentado no necessário acatamento da autoridade dos pronunciamentos jurisdicionais, reconhece sua força impositiva, condena a imposição de obstáculos à implementação dos direitos reconhecidos judicialmente e permite que os juízes, mesmo de ofício, adotem medidas contra condutas que prejudicam a efetividade do processo mediante o descumprimento de decisões judiciais.

Ver-se-á, no quinto tópico, que tanto o princípio da máxima eficácia extraído da jurisprudência do TJUE quanto os preceitos afetos ao *contempt of court* são reconhecidos no sistema pátrio. Torna-se possível extrair desse

reconhecimento a rejeição à conduta legislativa dos entes federativos que representem uma tentativa de frustrar o direito dos contribuintes de recuperar tributos declarados inválidos pelo Poder Judiciário.

Em conclusão, confirmando a hipótese, afirma-se que a nova legislação do Estado de Minas Gerais introduz restrições ao direito de restituição. Com isso, incorre exatamente na situação inadmitida de esvaziamento do direito à restituição do ICMS-ST reconhecido pelo STF na hipótese aqui tratada.

2. O ENTENDIMENTO ADOTADO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM REPERCUSSÃO GERAL E A REAÇÃO LEGISLATIVA DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O acórdão do STF que, em sede de repercussão geral da questão constitucional, reconheceu o direito do contribuinte substituído à restituição do ICMS-ST na hipótese aqui tratada, foi proferido no Recurso Extraordinário nº 593.849/MG. No julgamento se fixou o entendimento de que “é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

O julgamento foi finalizado em 19 de outubro de 2016, a ata (nº 33) da sessão de julgamento foi publicada em 24 de outubro de 2016, e o acórdão foi publicado em 05 de abril de 2017. Os embargos de declaração opostos foram todos rejeitados, e o acórdão transitou em julgado em 22 de fevereiro de 2018.

A legislação do Estado de Minas Gerais, por sua vez, manteve os dispositivos declarados inconstitucionais e interpretados conforme a Constituição pelo STF por meses após a decisão do STF. As alterações ocorreram somente a partir de junho de 2017, ou seja, oito meses após a publicação da ata da sessão de julgamento e três meses após a publicação do acórdão.

O art. 22, §10 da Lei nº 6.763/75⁵, declarado inconstitucional por estabelecer a definitividade da base de cálculo presumida sem direito à restituição caso o fato gerador presumido se realizasse com base de cálculo a ela inferior, somente foi revogado pela Lei nº 22.549/2017⁶, com efeitos a partir de 1º de julho de 2017. O art. 22, §11, I da Lei nº 6.763/1975, que foi interpretado conforme a Constituição, foi alterado para que seu texto se adequasse ao entendimento do STF, passando a prever o direito à restituição do valor pago “caso não se efetive o fato gerador presumido, inclusive quanto ao aspecto quantitativo”. Por último, foi autorizado ao Poder Executivo estabelecer “forma diversa de ressarcimento”, observados a forma, os prazos e as condições previstos em regulamento (art. 22, §14, I da Lei nº 6.763/75).

No plano do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais – RICMS⁷, o art. 21 do seu Anexo XV, que também estabelecia a definitividade da base de cálculo do ICMS-ST e que foi igualmente declarado inconstitucional, foi revogado pelo Decreto nº 47.311, de 22 de dezembro de 2017⁸, com efeitos a partir de 23

⁵ MINAS GERAIS, (Estado). Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975. Consolida a Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, MG, 30 dez, 1975. Disponível em: < http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/1975/16763_1975.html >. Acesso em: 1º mai. 2020.

⁶ MINAS GERAIS, (Estado). Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017. Institui o Plano de Regularização de Créditos Tributários, altera as Leis nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, nº 14.699, de 6 de agosto de 2003, nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003, nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003, nº 15.273, de 29 de julho de 2004, nº 19.971, de 27 de dezembro de 2011, nº 21.016, de 20 de dezembro de 2013 e nº 21.735, de 3 de agosto de 2015, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, MG, 1 jul, 2017. Disponível em: < http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2017/122549_2017.html >. Acesso em: 2 mai. 2020.

⁷ MINAS GERAIS, (Estado). Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002. Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. **Diário Oficial do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, MG, 14 dez, 2002. Disponível em: < http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/ >. Acesso em: 2 mai. 2020.

⁸ MINAS GERAIS, (Estado). Decreto nº 47.311, de 22 de dezembro de 2017. Altera o Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002. **Diário Oficial do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, MG, 23 dez, 2017. Disponível em:

de dezembro de 2017. O art. 22 do Anexo XV do RICMS, que foi interpretado conforme a Constituição para permitir a restituição em caso de base de cálculo praticada inferior à presumida, recebeu a inclusão de parágrafo único, com efeitos a partir de 1º de março de 2019, pelo Decreto nº 47.547/2018⁹. Referido parágrafo único estabelece que “nos casos em que o fato gerador se realizar em montante inferior ao valor da base de cálculo presumida, o contribuinte deverá observar a Subseção IV-A desta seção”. Reforçando o art. 22, parágrafo único do Anexo XV do RICMS, o art. 31-C do Anexo XV (introduzido pelo mesmo Decreto nº 47.547/2018) estabelece que “nos casos em que o fato gerador se realizar por um valor inferior ao da base de cálculo presumida do ICMS ST, o contribuinte que houver praticado a operação interna de circulação da mercadoria a consumidor final fará jus à restituição, observado o disposto nesta subseção”.

Antes da determinação de observância da nova Subseção IV-A da Seção II do Capítulo da III do Título I da Parte 1 do Anexo XV do RICMS¹⁰, a legislação do Estado de Minas Gerais, na interpretação conforme dada pelo STF, permitia ao contribuinte substituído a restituição por três formas distintas, previstas no art. 24 do Anexo XV do RICMS, quais sejam, o “ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado” (inciso I), o “abatimento de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de

<

http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2017/d47311_2017.html
>. Acesso em: 2 mai. 2020.

⁹ MINAS GERAIS, (Estado). Decreto nº 47.547, de 5 de dezembro de 2018. Altera o Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, MG, 6 dez, 2018. Disponível em: <

http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2018/d47547_2018.html
>. Acesso em: 2 mai. 2020.

¹⁰ A quantidade de tópicos e subtópicos de um anexo do regulamento de um imposto de um Estado da federação demonstra o nível de complexidade e a dificuldade de compreensão da legislação tributária infelizmente alcançadas em nosso país.

substituição tributária” (inciso II) e o “creditamento na escrita fiscal do contribuinte” (inciso III).

O inciso I foi posteriormente revogado pelo art. 44 do Decreto nº 47.314/2017¹¹, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2018. Diante disso, o ressarcimento junto a substituto tributário ficou restrito às hipóteses previstas no §1º do art. 23 do Anexo XV do RICMS, não sendo mais uma alternativa geral de restituição. E, para período posterior, a restituição no caso de base de cálculo realizada em montante inferior à presumida deve observar a mencionada Subseção IV-A, como já exposto. Na mencionada Subseção IV-A, duas determinações constituem objeto de análise no presente artigo, pois representam inclusão de restrições à restituição.

A primeira determina que o valor “será restituído por meio do abatimento do imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária, observadas as condições estabelecidas nesta subseção” (art. 31-D, §4º). A segunda prevê que “somente fará jus à restituição a que se refere o caput, o contribuinte que não tiver realizado o repasse do valor do imposto pleiteado no preço da mercadoria ou, no caso de tê-lo feito, estar expressamente autorizado a recebê-lo por quem o suportou, caso em que os documentos comprobatórios deverão ser mantidos à disposição do Fisco”.

Para o objeto desse artigo, a narrativa cronológica acima é importante para demonstrar que, após a publicação da ata de julgamento do STF (24 de outubro de 2016), duas alterações na legislação de Minas Gerais foram introduzidas para restringir o direito à restituição do contribuinte.

¹¹ MINAS GERAIS, (Estado). Decreto nº 47.314, de 28 de dezembro de 2017. Altera o Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002. **Diário Oficial do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, MG, 29 dez, 2017. Disponível em: <
http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2017/d47314_2017.html
>. Acesso em: 2 mai. 2020.

Em primeiro lugar, antes das alterações os contribuintes substituídos tinham à sua disposição todas as três modalidades de restituição do art. 24 do Anexo XV do RICMS. Em um segundo momento, deixaram de ter duas delas à sua disposição e passaram a ter direito à restituição somente mediante abatimento do imposto por ele próprio devido a título de substituição tributária. Em segundo lugar, foi introduzida uma restrição que impõe ao contribuinte substituído o ônus de provar que não realizou o “repasse do valor do imposto no preço da mercadoria”, disposição que antes inexistia de forma específica e expressa para a restituição na hipótese aqui tratada.

3. A JURISPRUDÊNCIA EUROPEIA ACERCA DAS ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS SOBRE RESTITUIÇÃO DE TRIBUTOS ANTERIORMENTE DECLARADOS INVÁLIDOS FRENTE AO DIREITO COMUNITÁRIO

A discussão acerca da primazia do direito comunitário sobre o direito interno dos países da atual União Europeia envolveu indagações de cunho político-filosófico, englobando desde a questão da soberania até a da sobrevivência e autonomia econômica dos países membros. A primazia prevaleceu ao final, sob o fundamento de que subordinar o direito comunitário à posterior disposição interna contraria a própria noção de Comunidade¹², podendo inviabilizar o projeto de integração contido no Tratado de Constituição da Comunidade Europeia¹³.

O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) teve papel de destaque no desenvolvimento do princípio da primazia do direito comunitário. No julgamento Van Gend En Loos¹⁴, foi declarado que “a Comunidade constitui um novo ordenamento

¹² CASELLA, Paulo Borba. **Comunidade europeia e seu ordenamento jurídico**. São Paulo: LTr, 1994, p. 313.

¹³ MARTINS, Patrícia Fragoso. **O Princípio do Primado do Direito Comunitário sobre as Normas Constitucionais dos Estados-Membros**. São João do Estoril: Principia, 2006, p. 48.

¹⁴ UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça. Acórdão nº ECLI:EU:C:1963:1, Van Gend & Loos contra Administração Fiscal Holandesa. Presidente A. M. Donner. **Processo C-26/62**. Disponível em: < <http://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-26/62#> >. Acesso em: 2 mai. 2020.

internacional a favor do qual os Estados limitaram, ainda que em matérias específicas, seus direitos soberanos". A partir disso, no julgamento do caso *Costa vs. E.N.E.L.*¹⁵, consolidaram-se as linhas básicas do entendimento pela primazia do direito comunitário. CASELLA¹⁶ sintetiza a fundamentação e conclusão adotadas, sendo de interesse do presente artigo o entendimento de que "a força executória do direito comunitário não pode sofrer variação de um Estado-membro para outro" e que "as obrigações resultantes do Tratado não mais seriam incondicionais se pudessem ser atingidas por atos jurídicos de direito interno".

Essa parece ser a premissa da construção do princípio da eficácia, que foi amplamente recebido no campo tributário pertinente à restituição de tributos. Segundo o mencionado princípio, uma norma de direito interno introduzida posteriormente à declaração de invalidade e determinação de restituição de um tributo contrário ao direito comunitário é inválida se tornar o exercício do direito à restituição virtualmente impossível ou excessivamente difícil. A construção pode ser verificada ao longo de décadas, como demonstram os acórdãos a seguir analisados.

Inicia-se pelo acórdão *Deville*¹⁷, de 29 de junho de 1988, que tratou de caso no qual o contribuinte pagou um imposto fixo sobre automóveis em 1982, na França. O imposto foi declarado incompatível com o direito comunitário pelo TJUE em 9 de maio de 1985. Em julho de 1985 o legislador francês adaptou a tributação ao decidido no acórdão, estipulando regras para a restituição do imposto indevidamente pago. Dentre essas regras, uma alteração no prazo para realização do pedido de restituição fez com

¹⁵ UNIÃO EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Acórdão nº ECLI:EU:C:1964:66, Flaminio Costa contra E.N.E.L. Presidente A. M. Donner. **Processo C-6/64**. Disponível em: <<http://curia.europa.eu/juris/fiche.jsf?id=C%3B6%3B64%3BRP%3B1%3BP%3B1%3BC1964%2F0006%2FJ&oqp=&for=&m>>. Acesso em: 2 mai. 2020.

¹⁶ CASELLA. Op. cit. p. 312-3.

¹⁷ UNIÃO EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Quinta Seção. Acórdão nº ECLI:EU:C:1988:349, C. Deville contra Administration des impôts. **Processo 240/87**. Disponível em: <<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?oqp=&for=&mat=or&lgrc=pt&jge=&td=%3BALL&jur=C%2CT%2CF&num=24>>. Acesso em: 2 mai. 2020.

que o pedido do contribuinte fosse considerado intempestivo pela Administração Tributária.

O contribuinte alegou que essa alteração da legislação, posterior ao acórdão que julga pela invalidade da exigência em face do direito comunitário, implicou redução do prazo em curso e, conseqüentemente, uma limitação dos efeitos do acórdão que reconheceu a prevalência do direito comunitário. Respondendo às questões a ele submetidas, o TJUE assim se pronunciou:

O legislador nacional não pode adoptar, posteriormente a um acórdão do Tribunal de Justiça do qual resulta que determinada legislação é incompatível com o Tratado, uma regra processual que reduza especificamente as possibilidades de obter em juízo a restituição de impostos indevidamente cobrados nos termos dessa legislação.¹⁸

Conclui-se, portanto, que não pode ser alvo do legislador a restituição do imposto especificamente declarado inválido. Uma lei que restrinja o direito reconhecido contraria a eficácia do direito comunitário declarado no julgamento que considerou indevido o tributo.

No acórdão *Dilexport*¹⁹, o TJUE analisou caso que tinha como premissa acórdão por ele proferido que, em 1987, declarou incompatível com o direito comunitário o “imposto italiano sobre o consumo de bananas frescas aplicável às bananas originárias de outros Estados-Membros”. Em razão dessa declaração, o contribuinte requereu a restituição do imposto indevidamente pago. A questão relevante é que, após o acórdão de 1987, o artigo 29.º da Lei italiana n.º 428, de 29 de dezembro de 1990, que extinguiu

¹⁸ UNIÃO EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Quinta Seção. Acórdão nº ECLI:EU:C:1988:349, C. Deville contra Administration des impôts. **Processo 240/87**. Disponível em: <<http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?oqp=&for=&mat=or&lgrec=pt&jge=&td=%3BALL&jur=C%2CT%2CF&num=24>>. Acesso em: 2 mai. 2020.

¹⁹ UNIÃO EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Quinta Seção. Acórdão nº ECLI:EU:C:1999:59, *Dilexport Srl contra Amministrazione Delle Finanze dello Stato*. **Processo C-343/96**. Disponível em: <<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=44413&pageIndex=0&doclang=PT&mod e=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8537657>>. Acesso em: 2 mai. 2020.

o imposto, instituiu novas regras em matéria de “restituição de imposições consideradas incompatíveis com as normas comunitárias”. Houve uma redução do prazo para pleitear a restituição e o condicionamento da restituição à não repercussão do imposto a terceiros.

Ao remeter a questão ao TJUE, o judiciário italiano informou que o referido dispositivo é interpretado na jurisprudência italiana no sentido de que “para se opor ao reembolso de direitos aduaneiros ou impostos indevidamente pagos, a administração pode basear-se na presunção de que estes direitos e impostos são normalmente repercutidos sobre terceiros”. No que interessa ao presente trabalho, o TJUE sintetizou as questões a serem por ele apreciadas, que consistiam em definir a validade de uma alteração legislativa nacional restritiva do direito ao reembolso dos valores pagos após a declaração da incompatibilidade do tributo para com o direito comunitário, submetendo o exercício do direito ao reembolso à condição de demonstrar a ausência de translação do ônus diante de uma presunção de que tal repercussão existe.

O TJUE conclui o acórdão *Dilexport* com as seguintes respostas às questões a ele submetidas:

43. Por conseguinte, deve responder-se à terceira questão que o direito comunitário não se opõe a que, na sequência de acórdãos do Tribunal de Justiça que declaram direitos ou imposições contrários ao direito comunitário, um Estado-Membro adote disposições que tornem as condições de reembolso aplicáveis a estes direitos e imposições menos favoráveis do que as que lhes seriam aplicáveis na sua ausência, desde que os direitos e imposições em questão não sejam especificamente visados por essa modificação e que as novas disposições não tornem impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito ao reembolso.

(...)

48. Pelo contrário, são incompatíveis com o direito comunitário todas as modalidades de prova cujo efeito seja tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil a obtenção do reembolso da imposição cobrada em violação do direito comunitário. Tal é o caso, designadamente, das presunções ou regras de prova que têm como objectivo fazer recair sobre o

contribuinte o ónus de provar que as imposições indevidamente pagas não foram repercutidas sobre terceiros, ou as limitações especiais no que respeita à forma das provas a produzir, tais como a exclusão de qualquer modo de prova que não seja a prova documental (acórdãos San Giorgio, já referido, n.º 14, e de 25 de Fevereiro de 1988, Bianco e Girard, 331/85, 376/85 e 378/85, Colect., p. 1099, n.º 12).

(...)

52. Se, como considera o órgão jurisdicional nacional, existe uma presunção de repercussão sobre terceiros dos direitos e imposições ilegalmente reclamados ou indevidamente cobrados, e se impuser ao requerente o ónus de ilidir esta presunção para obter o reembolso da imposição, deve considerar-se que as disposições em questão são contrárias ao direito comunitário.

53. Se, pelo contrário, tal como sustenta o Governo italiano, competir à administração demonstrar, por todos os meios de prova geralmente admitidos pelo direito nacional, que a imposição foi repercutida sobre outras pessoas, deverá considerar-se que as disposições em questão não são contrárias ao direito comunitário.²⁰

Por fim, no acórdão *GmbH*, o TJUE analisou o pedido de restituição do imposto austríaco sobre as bebidas alcoólicas, declarado incompatível com o direito comunitário no ano de 2000. A questão submetida ao TJUE se referia ao efeito retroativo de uma disposição inserida na lei nacional após a declaração de incompatibilidade, que passou a exigir para a restituição a condição, até então inexistente, de não repercussão do imposto em terceiros. A fundamentação do acórdão foi assim redigida:

109. Em segundo lugar, no que diz respeito ao princípio da eficácia, cumpre recordar que, em princípio, um operador que liquidou um imposto indevidamente cobrado tem direito ao reembolso do montante pago (v., nomeadamente, acórdão Comateb e o., já referido, n.º 20) e que a administração tributária apenas pode recusar o reembolso de semelhante imposto se

²⁰ UNIÃO EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Quinta Seção. Acórdão n.º ECLI:EU:C:1999:59, Dilexport Srl contra Amministrazione Delle Finanze dello Stato. **Processo C-343/96**. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=44413&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8537657> >. Acesso em: 2 mai. 2020.

esse reembolso provocar um enriquecimento sem causa do referido operador.

110. Resulta claramente da jurisprudência do Tribunal de Justiça (v., nomeadamente, acórdãos San Giorgio, já referido, n.º 14; Dilexport, já referido, n.os 48,52 e 54; e Michailidis, n.os 36 e 37) que a administração, neste domínio, não pode limitar-se a demonstrar que o imposto foi repercutido em terceiros e a presumir, apenas com base nesse facto, ou no facto de a legislação nacional impor a integração do referido imposto no preço de venda aos consumidores, que o encargo económico que este fez recair no sujeito passivo foi neutralizado e que, em consequência, o reembolso implica automaticamente um enriquecimento sem causa do sujeito passivo.

111. Além disso, por força de jurisprudência igualmente assente do Tribunal de Justiça, uma regulamentação nacional que faça recair no sujeito passivo o ónus da prova da não repercussão do imposto em terceiros, o que se traduziria na exigência de uma prova negativa, ou que estabeleça uma presunção de que o imposto foi repercutido em terceiros não é conforme com o direito comunitário (v., nomeadamente, acórdãos San Giorgio, já referido, n.º 54, e Michailidis, já referido, n.os 36 a 38).²¹

O acórdão concluiu, com base no princípio da eficácia, ser incompatível com o direito comunitário a negativa de restituição de um imposto “pelo mero facto de este ter sido repercutido em terceiros, sem exigir a prova da medida do enriquecimento sem causa que o reembolso desse imposto causaria ao sujeito passivo”.

Dos julgados analisados pode-se extrair que o TJUE, baseado na disposição que determina que os países membros têm o dever de dar a máxima eficácia ao direito comunitário, rejeita alterações legislativas que, sendo posteriores às decisões que declarem impostos incompatíveis com o direito

²¹ UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Justiça. Quinta Secção. Acórdão n.º ECLI:EU:C:2003:533, Weber's Wine World Handels-gmbh e Outros Contra Abgabenberufungskommission Wien. **Processo C-147/01.** Disponível em: <<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=48669&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5901418>>. Acesso em: 2 mai. 2020.

comunitário, versem especificamente sobre o imposto considerado incompatível e tenham a característica de tornar “impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito ao reembolso”. E um dos óbices à restituição que se considera revelador dessa característica é a presunção de que o imposto foi repercutido em terceiros, mesmo que a legislação determine sua integração ao preço, e também a imposição, ao sujeito passivo, do ônus da prova (negativa) da ausência da referida repercussão.

4. A AUTORIDADE DAS DECISÕES JUDICIAIS (*CONTEMPT OF COURT*) E A IMPOSIÇÃO DE RESTRIÇÕES A DIREITOS RECONHECIDOS JUDICIALMENTE MEDIANTE ALTERAÇÃO LEGISLATIVA

O processo judicial tem como um de seus objetivos centrais a busca pela solução dos litígios surgidos entre as pessoas do povo (físicas e jurídicas, de direito público e privado), de forma a harmonizar os interesses antagônicos dos jurisdicionados e viabilizar que as relações sociais se mantenham em equilíbrio e em conformidade com o ordenamento jurídico. No âmbito das funções essenciais do Estado, dentre as quais estão a criação de normas (função legislativa) e sua execução (função administrativa/governamental), encontra-se a jurisdição (função jurisdicional), por meio da qual o Estado, quando provocado, pronuncia “o direito de forma imperativa e em posição imparcial, tendo por base o processo legal e previamente organizado, segundo o ordenamento jurídico constituído pelas normas constitucionais e infraconstitucionais”²².

²² DIAS, Ronaldo Brêtas de Carvalho. Legitimidade dos Atos Jurisdicionais no Estado Democrático de Direito. **Virtuajus**, v. 2, n. 2, p. 17-26, 2017. ISSN 1678-3425. Disponível em: < <http://periodicos.pucminas.br/index.php/virtuajus/article/view/15464> >. Acesso em: 01 mai. 2020.

Com efeito, não se pode considerar lícita, como regra, a autotutela²³, sob pena de se instituir situação de conflito permanente entre os seres humanos, criando possivelmente algo semelhante ao estado selvagem descrito por Hobbes a partir de sua premissa *homo homini lúpus*. Concomitantemente, porém, os inevitáveis choques de interesses devem ser de algum modo solucionados. Por tais razões, atribui-se ao Estado o poder-dever de aplicar o ordenamento jurídico ao caso concreto, impondo a solução correta à lide, o que faz a partir de sua atividade jurisdicional.

Estando a jurisdição, como pontuado, dentre as funções essenciais do Estado, sua importância basilar para a estrutura do sistema jurídico dispensa maiores digressões. A consequência daí advinda, sob a perspectiva das pessoas do povo (corpo político do Estado), é o necessário respeito ao seu desempenho.

Uma vez que a jurisdição estatal não receba dos destinatários das decisões nível satisfatório de aceitação e acatamento – o que perpassa pela compreensão do que Müller²⁴ denomina de “ciclo de legitimação democrática”²⁵ –, o sistema jurídico tal como concebido tem sua lógica comprometida,

²³ THEODORO JÚNIOR, Humberto, NUNES, Dierle, BAHIA, Alexandre Melo Franco and PEDRON, Flávio Quinaud. **Novo CPC: fundamentos e sistematização**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 290.

²⁴ MÜLLER, Friedrich. **Quem é o povo? A questão fundamental da democracia**. Tradução Peter Neumann. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 60.

²⁵ O autor concebe esta ideia para explicitar o fundamento de legitimação democrática dos atos estatais. Segundo o jusfilósofo alemão, o ciclo se origina no povo, que, ao votar, elege seus representantes, responsáveis pelas funções legislativa e administrativa. Estes representantes, por sua vez, são incumbidos da criação das normas componentes do ordenamento jurídico (legislativo), as quais regem as relações havidas socialmente e a própria gestão estatal desempenhada pelo executivo. Os componentes dos órgãos jurisdicionais, embora não sejam diretamente eleitos, são selecionados e atuam em conformidade e nos limites das normas elaboradas pelos representantes do povo, o que fecha a estrutura de legitimação democrática dos atos do Estado, em suas três vertentes. DIAS (Op. cit.) aprimora o ciclo de legitimação ao nele incutir o processo constitucional (legislativo e jurisdicional), por meio do qual “o povo pode e deve fiscalizar, além de participar, do controle democrático de constitucionalidade da elaboração da norma jurídica que será sancionada” e “provocar a jurisdição estatal, visando a controlar em concreto sua constitucionalidade, quando posta em vigor, notadamente se a norma jurídica estiver em colisão com os direitos e garantias fundamentais positivos no texto constitucional”.

ocasionando riscos iminentes. Não se está a sustentar qualquer sorte de subserviência do jurisdicionado aos componentes dos órgãos jurisdicionais, o que seria incompatível com os ideais de isonomia aos quais se adere²⁶. Está-se apenas a destacar, por ser relevante ao objeto do presente ensaio, que é essencial à sustentação harmônica e equilibrada do sistema que se reconheça a autoridade das decisões judiciais, do que se extrai a legitimação de tudo quanto diga respeito a mecanismos e institutos pertinentes a assegurar sua eficácia, observados os limites da legalidade.

Como é próprio de qualquer sistema processual que se pretenda efetivo, também aquele instituído pelo Código de Processo Civil tem como um de seus escopos viabilizar que as decisões sejam implementadas da forma mais eficaz, célere e econômica possível. Tanto está descrito este objetivo na exposição de motivos do projeto de lei aprovado no Congresso Nacional quanto existem, dentre as disposições nele contidas, evidências claras de sua presença (como na criação das amplamente debatidas medidas executivas atípicas de que trata o art. 139, IV do Código de Processo Civil). A diretriz que motivou as alterações promovidas pelo Código de 2015 é a que insere o sistema processual como parte fundamental do sistema jurídico, compreendendo que a ineficiência daquele leva à deste. O objetivo foi o de dar um passo adiante a partir de alterações anteriores, de forma a obter um “grau mais intenso de funcionalidade”.

²⁶ No atual estágio de avanço da processualística, não é possível cogitar, como já se fez no passado, de uma eventual posição de destaque do órgão jurisdicional em comparação aos demais sujeitos processuais. Embora comumente compreendida sob equivocada perspectiva, a ideia de cooperação – ou “comparticipação” –, consagrada no sistema processual vigente (art. 6º do Código de Processo Civil, em especial), remete à noção de que os sujeitos processuais (autor, réu e juiz) ocupam posição de paridade no processo, sendo do exercício conjunto e dialético de suas participações que emana o pronunciamento jurisdicional, sem destaque ou prevalência de nenhum deles (THEODORO JÚNIOR, NUNES, BAHIA and PEDRON. Op. cit. p. 58-69.).

Não podendo o sistema processual e sua efetividade ficarem à mercê da vontade dos jurisdicionados, que podem ou não cumprir voluntariamente as decisões judiciais de que sejam destinatários, é preciso que haja mecanismos efetivos de implementação destas decisões. No campo pragmático, remete-se ao processo de execução, que tem por escopo fazer cumprir as obrigações reconhecidas em decisões judiciais (títulos executivos judiciais) – e também em títulos extrajudiciais –, contando, para tanto, com todo o aparato procedimental constante da lei. Dado o limitado escopo do presente ensaio, que sob a ótica da efetividade das decisões judiciais tem maior preocupação com o campo teórico, não serão abordados aspectos específicos do processo de execução.

Buscar-se-á, como relatado anteriormente, abordar instituto que guarda pertinência com o tema que deu ensejo às reflexões ora desenvolvidas acerca das alterações legislativas restritivas de direito à restituição do ICMS-ST, após seu reconhecimento pelo STF. Trata-se do *contempt of court*, típico dos sistemas de *common law*, instituto que, nas palavras de ASSIS²⁷, “tutela o exercício da atividade jurisdicional” e “consiste no meio de coagir à cooperação, ainda que de modo indireto, através da aplicação de sanções às pessoas sujeitas à jurisdição”. Ada Pellegrini Grinover definia o *contempt* como sendo “a prática de qualquer ato que tenda a ofender um juiz ou tribunal na administração da justiça, ou a diminuir sua autoridade ou dignidade, incluindo a desobediência a uma ordem”²⁸.

A essência do *contempt of court* é o reconhecimento da autoridade dos pronunciamentos jurisdicionais²⁹, que tem como fundamento sua relevância

²⁷ ASSIS, Araken de. O *contempt of court* no direito brasileiro. **Revista de Processo**, v. 29, n. 111, p. 18-27, jul./set. 2003.

²⁸ GRINOVER, Ada Pellegrini. Ética, abuso do processo e resistência às ordens judiciárias: o *contempt of court*. **Revista de Processo**, v. 26, n. 102, p. 219-227, 2001.

²⁹ CARNELUTTI ao dissertar acerca da imperatividade das decisões judiciais, afirmou: “[...] não existe nenhum preceito legal que, de maneira clara, afirme que o juízo do juiz tenha eficácia imperativa. A bela fórmula que o legislador consignou para os contratos: 'os contratos legalmente

sistemática para o ordenamento jurídico, e do qual decorre a possibilidade de que os juízes apliquem sanções decorrentes do descumprimento de ordens emanadas de suas decisões. O termo, em si, é identificado na doutrina em duas acepções distintas, mas não antagônicas³⁰. A primeira delas faz referência à própria impositividade das decisões judiciais e à possibilidade de se coagir o destinatário à implementação do direito reconhecido judicialmente, inclusive mediante a aplicação de sanções. A segunda, que reflete tradução mais literal, remete ao ato concreto de desrespeito ou “desacato” à autoridade das decisões judiciais³¹, o que é comumente tratado – como ocorre no ordenamento brasileiro – como conduta atentatória à dignidade da justiça, à qual são cominadas sanções previstas na lei processual (e, em casos mais extremos, na legislação penal).

Araken de Assis, ao tratar do tema, faz interessante esboço histórico, identificando as origens e a evolução do instituto. Relata que sua aplicação remonta a 1187, quando se penalizava o réu que não atendia à citação recebida, afirmação feita com referência a Shakespeare, responsável por mencionar “o respeito à autoridade do juiz em celebrada passagem da peça Henrique 5º, em que dialogam o rei e o *Chief of Justice*”. Após esclarecer que se trata de instituto

celebrados (formados) terão força de lei...’ poderia e deveria ter-se repetido para a decisão, mas isso não ocorreu. O descuido se deve, sem dúvida, ao fato de que ninguém pode duvidar de sua eficácia” (CARNELUTTI, Francesco. **Sistema de derecho processal** Tradução Alcalá-Zamora e Castillo. Buenos Aires: UTEHA, 1944, p. 322-3). CHIOVENDA, alinhado com a já tratada importância da função jurisdicional e de sua eficácia, afirma que “para que a vida social se desenvolva o mais possível segura e pacífica, é necessário imprimir certeza ao gozo dos bens da vida e garantir o resultado do processo” (CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de direito processual civil**. Volume I. Campinas: Bookseller, 1998, p. 447).

³⁰ A distinção identificada é apenas relativa ao teor da abordagem: ora se fala em *contempt* como a força intrínseca da decisão, ora se fala em *contempt* como o ato de desrespeito a esta força dos pronunciamentos jurisdicionais. A essência do instituto se extrai exatamente da conjugação destas ideias: as decisões judiciais concretizam o exercício da função jurisdicional do Estado e, por sua natureza, possuem força impositiva, não podendo o direito nelas reconhecido, via de regra, ser objeto de obstáculos por qualquer indivíduo, em especial aquele responsável por sua implementação (normalmente o réu).

³¹ PASQUEL, Roberto Molina. **Contempt of court: correcciones disciplinarias y medios de apremio**. Mexico: Fondo de cultura economica, 1954,

típico dos modelos de *common law*, volta-se o autor ao direito inglês para afirmar que a configuração do *contempt ou court* se deu originariamente a partir de publicação póstuma de Wilmot, juiz influenciado por Blackstone, em que se definia que o poder de *contempt* decorria da possibilidade de “qualquer corte vingar sua própria autoridade, prendendo ou multando quem a desafiasse em caráter público”. Nos Estados Unidos da América, por sua vez, foi o *Judicial Act* de 1821 que conferiu a todo e qualquer tribunal semelhante atribuição. Afirma o autor que a Suprema Corte norte-americana, quando instada a apreciar eventuais embates entre a efetividade das decisões e abusos por parte dos tribunais, “sempre preservou a autoridade judicial”³².

Dentre as classificações doutrinárias do *contempt*, avulta, para os fins do presente trabalho, aquela que o distingue entre a modalidade criminal e a civil. Na primeira, está-se a tratar do ato que ofende a dignidade da jurisdição, como a imposição de obstáculos ao regular desenvolvimento do processo. A segunda consiste, novamente com ASSIS³³, “na omissão de certo comportamento, prescrito pelo tribunal, a favor de uma das partes” ou no “mau comportamento, idôneo a prejudicar, impedir ou frustrar o direito alheio, a exemplo do que acontece na desobediência à *injunction*”. Segue o autor expondo que “[a] pesar de atingir o direito da parte, a ofensa é ao provimento do juiz”, do que decorre a possibilidade de aplicação de ofício das correspondentes penalidades, as quais também podem ter sua imposição requerida pela parte prejudicada. O que se quer destacar é que o comportamento de irresignação quanto ao resultado alcançado em determinado processo e a imposição, pelo vencido, de óbices ao cumprimento das obrigações reconhecidas pela autoridade jurisdicional competente em decisão definitiva não é desconhecido pelo direito.

³² ASSIS. Op. cit.

³³ ASSIS. Op. cit..

Nos países de *common law* está o *contempt of court* instituído com o escopo de, em primeiro nível, incentivar que não haja resistência às decisões emanadas dos órgãos jurisdicionais, em razão de sua autoridade intrínseca que decorre da atribuição da função jurisdicional àqueles que a exercem. Num segundo nível, com o escopo de punir aquele que, ofendendo não apenas a parte vencedora no processo, mas também o próprio Estado - enquanto responsável pelo exercício da jurisdição -, impõe, por qualquer meio que seja, óbices à implementação efetiva do direito material reconhecido pela decisão. Ressalta-se que esta punição pode se dar de diversas formas, que variam conforme o ordenamento, mas há notícias da aplicação de multa pecuniária (que ora se reverte em favor da parte prejudicada, ora em favor do Estado), de sequestro de bens e mesmo de prisão, como se dá no Brasil, atualmente, com relação ao indivíduo que deixa de cumprir a ordem de prestar alimentos.

Este instituto ilustra que um sistema jurídico consistente deve ser hábil a atribuir efetividade às decisões judiciais, tornando real o direito reconhecido em decisão definitiva. Caso contrário representariam mero texto sem qualquer repercussão prática, o que, no extremo, pode afetar a própria viabilidade institucional do Poder Judiciário.

Esta efetividade tem como pressupostos básicos o reconhecimento, pelos jurisdicionados, da autoridade dos pronunciamentos jurisdicionais, e a existência de mecanismos eficientes para a imposição de seu cumprimento, sem que tais circunstâncias representem subserviência das partes ao juiz, ideia já rechaçada, como apontado anteriormente.

5. A INVALIDADE DA REGULAMENTAÇÃO DA RESTITUIÇÃO DO ICMS-ST PELO ESTADO DE MINAS GERAIS INTRODUZIDA APÓS A DECISÃO DO STF

5.1. Da ofensa ao princípio da máxima eficácia dos direitos constitucionais.

Assim como o direito comunitário deve ser garantido pelos países membros com a máxima eficácia, também os Estados e o Distrito Federal devem acolher em suas ordens jurídicas parciais, com a máxima eficácia, as disposições constitucionais. A argumentação que sustenta esse dever é de fácil construção: a Constituição deve ser interpretada de forma a que seja a ela emprestada a máxima eficácia possível³⁴, e não de forma a esvaziar seus comandos ou sujeitá-los de forma injustificada a posterior reconhecimento legislativo.

No caso aqui tratado, essa eficácia ganha densidade ainda pelo fato de que a justificação para o reconhecimento do direito à restituição se deu por uma argumentação pautada por direitos fundamentais. Segundo o julgamento, a vedação à restituição ofenderia a capacidade contributiva, pois permitiria uma exigência definitiva do ICMS sobre base de cálculo que não corresponderia à efetiva manifestação de riqueza revelada pelo fato gerador que ao final foi realizado com base de cálculo real menor. Além disso, implicaria ofensa à igualdade tributária, pois um contribuinte que conseguisse, por melhor eficiência de mercado, praticar operações com valor menor, sofreria a mesma tributação que seu concorrente ineficiente, pois em ambos os casos a margem de lucro estimada para formação da base de cálculo presumida do ICMS-ST seria a mesma, sem possibilidade de restituição em caso de realização do fato gerador futuro por valor inferior.

Os fundamentos encontram respaldo na doutrina, que aponta como exigência do princípio da capacidade contributiva que “os participantes do

³⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993, p. 227.

acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento”³⁵. Mais especificamente quanto à substituição tributária progressiva, há um evidente problema de “dimensionamento do tributo, para que não onere desproporcionalmente a capacidade contributiva manifestada pelo ciclo econômico”³⁶. Além disso, a ausência da restituição do ICMS-ST pago a maior pela base de cálculo presumida faria com que “o comerciante eficiente, que conseguisse revender seu produto aos consumidores a preços baixos, acabasse repassando em suas mercadorias o mesmo montante a título de tributo que outros comerciantes, que não fossem tão eficientes e praticassem preços superiores”³⁷, evidenciando assim a mencionada ofensa à igualdade tributária e à livre iniciativa.

Não resta dúvida, portanto, de que o direito à restituição é projeção dos princípios da igualdade tributária, livre concorrência e da capacidade contributiva, que constituem direitos fundamentais e garantias do contribuinte. E trata-se aqui da face negativa desses direitos fundamentais, pois é dever do Estado se abster de adotar, em caráter definitivo, base de cálculo presumida superior ao valor da operação efetivamente praticado, se abster de impedir a plena restituição do contribuinte substituído e se abster de igualar situações distintas em prejuízo da livre concorrência.

E, tratando-se de deveres negativos correspondentes a direitos fundamentais, sua interpretação “denota especial comprometimento com a máxima expansão do seu conteúdo”, compromisso que deve ser pleno quanto aos “direitos de defesa, que asseguram a existência de uma esfera jurídica

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 340-1.

³⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária (antecipação do fato gerador)**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 82-3.

³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 600.

individual imune a intervenções exógenas”³⁸. A máxima eficácia dos deveres de abstenção impostos pelos direitos de liberdade ou de defesa³⁹ se dá porque o “conteúdo de uma omissão devida é inequívoco, dispensa delimitações prévias”⁴⁰.

Portanto, mais do que a máxima eficácia da Constituição, o caso é de máxima eficácia de direitos fundamentais individuais, dentre eles a estabilidade e eficácia coisa julgada e a segurança jurídica, aos quais correspondem deveres negativos do Estado. Inexiste assim justificativa para que os Estados e o Distrito Federal deixem de reconhecê-lo, ainda mais quando já reconhecidos em decisão do Supremo Tribunal Federal.

A decisão do STF aqui analisada esgotou ainda qualquer possibilidade de ponderação ou arguição de óbices de direito material à restituição. O STF modulou os efeitos da decisão, garantindo à Fazenda Pública que não restitua aqueles pagamentos realizados e sobre os quais não pendiam processos judiciais ou administrativos pleiteando a restituição.

O que se verifica, portanto, é que ao contrário dos julgados do TJUE acima analisados, no caso do ICMS-ST sequer está em discussão o dever de restituição de pagamentos pretéritos cuja restituição não tenha sido pleiteada, mas apenas a restituição daqueles pedidos pendentes e futuros. E mesmo com essa modulação temporal do dever de restituição o Estado de Minas Gerais, ao invés de garantir o direito dos contribuintes substituídos, alterou sua legislação

³⁸ GARCIA, Emerson. **Interpretação Constitucional: a resolução das conflitualidades intrínsecas da norma constitucional**. São Paulo: Editora Atlas, 2015, p. 377.

³⁹ Isso não significa que os direitos positivos, ao qual corresponde um dever de prestação por parte do Estado, não sejam direitos fundamentais (BREYNER, Frederico Menezes. **Direito tributário e a positivação internacional dos direitos sociais**. Belo Horizonte: D’Plácido, 2019, p. 48-59.).

⁴⁰ NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais**. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 127.

para, na dicção do TJUE, tornar “impossível ou excessivamente difícil o exercício do direito ao reembolso” do ICMS-ST pago a maior.

Essa qualificação se dá porque a legislação mineira, após o acórdão do STF, restringiu as possibilidades antes existentes de restituição a apenas uma: o creditamento do valor pago a maior na escrita do contribuinte substituído para compensação com débito de ICMS devido por substituição tributária.

O fato de se passar de três possíveis meios de restituição, previstos antes do acórdão do STF, para apenas um, já caracteriza a dificuldade excessiva. Afinal, numericamente as possibilidades de restituição se reduziram em dois terços, pois o contribuinte substituído “perdeu” dois dos três meios anteriormente disponíveis.

Além disso, mesmo na única modalidade prevista pela legislação, será praticamente impossível a efetivação da restituição. A própria concepção da substituição tributária tem como fundamento a facilitação da exigência do imposto em mercados difusos, em que são muitos os contribuintes que realizam operações após a fase de produção, em especial aqueles que vendem ao consumidor final.

A substituição tributária se fundamenta no princípio da praticidade para exonerar a Administração Tributária da fiscalização individual desses inúmeros contribuintes⁴¹, justificando que sejam eles colocados na situação de contribuintes substituídos, exigindo-se o ICMS devido pelas suas operações de forma antecipada e presumida junto aos fabricantes, importadores ou distribuidores enquanto responsáveis tributários por substituição (substitutos tributários). Isso porque o número de fabricantes, importadores e distribuidores

⁴¹ ÁVILA, Humberto. ICMS, Substituição Tributária no Estado de São Paulo. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Competência Legislativa Estadual para devolver a Diferença Constante entre o preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta. Exame de Constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 124, jan. 2006. p. 97. ISSN 1413-7097.

é menor, constituindo fase da circulação mais concentrada quando comparada à fase puramente comercial, em especial destinada ao consumidor final, onde o mercado se torna mais capilarizado com a expansão do número de contribuintes.

Por definição, portanto, é extremamente raro e difícil que um contribuinte seja ao mesmo tempo substituído e substituto, pois são figuras previstas para distintos momentos na cadeia de circulação. Basta pensar nos postos de gasolina e nos varejistas em geral, que realizam operações exclusivamente com consumidores finais. Resumir a possibilidade de restituição do ICMS-ST pago a maior com débitos do próprio ICMS-ST é tornar impossível, na prática, o exercício do direito de restituição, pois a regra geral é que o contribuinte substituído não tenha débitos de ICMS-ST.

Incorre na mesma inconstitucionalidade a determinação de que a restituição somente seja feita ao contribuinte que não tiver repassado o ônus do imposto a terceiros, acompanhada da determinação de que o contribuinte deve manter documentos comprobatórios à disposição da Fazenda Pública. Em primeiro lugar, a norma é muito genérica e lacônica ao estipular “documentos comprobatórios”, sem estabelecer obrigações tributárias acessórias especificamente destinadas a documentar essa situação. Em segundo lugar, a questão é que a realização de operação ou prestação com base de cálculo menor do que a presumida impede a repercussão do ônus do ICMS-ST sobre o adquirente ou tomador.

Na esteira do que expõe SILVA⁴², exemplifique-se com um ICMS-ST incidente na operação realizada pelo substituto tributário sobre a base presumida de R\$ 10.000,00, à alíquota de 18%, no valor de R\$ 1.800,00. Se o contribuinte substituído vender a mercadoria por R\$ 8.000,00, o ICMS incidente pela alíquota

⁴² SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 97.

de 18% será de R\$ 1.440,00, e é esse imposto que poderá ser repercutido ao adquirente na operação. Logo, como conclui o autor, "vendendo a mercadoria por preço inferior ao presumido, após assumir o ônus do imposto recolhido pela substituta, ficou a substituída impedida de repassar ao consumidor o encargo financeiro relativo ao excesso da carga tributária"⁴³.

O entendimento já foi acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça ao afastar o art. 166 do CTN da restituição do ICMS-ST ao contribuinte substituído, uma vez que esse dispositivo se aplica apenas ao ICMS devido na operação e eventualmente repercutido no valor da operação ou prestação. Mas além da inaplicabilidade do dispositivo, consignou o Superior Tribunal de Justiça que "no caso específico de revenda por menor valor, não tem ele como recuperar o tributo que já pagou, decorrendo o desconto no preço final do produto da própria margem de lucro do comerciante"⁴⁴.

Disso se conclui que a exigência de prova, além de desnecessária, é abusiva. Exige-se prova negativa de que o contribuinte não repassou tributo que não é devido na operação por ele realizada, e que foi objeto de pagamento indevido diante da presunção em excesso do valor da futura base de cálculo. A norma introduzida na legislação mineira traduz-se em simples dificultador da restituição devida ao contribuinte substituído, pois ao exigir "documentos comprobatórios", abre espaço para que a Fazenda Pública simplesmente negue a restituição caso entenda inexistente ou insuficiente a própria documentação fiscal que demonstra as bases de cálculo do ICMS-ST e do ICMS da operação própria.

⁴³ SILVA. Op. cit. p. 98.

⁴⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 630.966/RS. Relator Ministro Gurgel de Faria. Brasília, DF, 3 de abril de 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200400029118&dt_publicacao=22/05/2018>. Acesso em: 2 mai. 2020.

Portanto, analisando as alterações na legislação mineira após a decisão do STF que declarou indevida a exigência do ICMS-ST sobre base presumida maior do que a base de cálculo realmente praticada, conclui-se que se trata de meio indireto de esvaziar a eficácia da norma constitucional que determina a restituição, na interpretação que lhe emprestou o STF. Utilizando como parâmetro comparativo a jurisprudência do TJUE, trata-se de introdução na legislação que torna impossível ou excessivamente difícil a restituição do ICMS-ST ao contribuinte substituído e que, sob o prisma do direito brasileiro, nega eficácia aos direitos fundamentais do contribuinte (capacidade contributiva, igualdade tributária e livre concorrência) que embasam o já reconhecido direito à restituição.

5.2. Da caracterização do *contempt of court*

A situação concreta analisada neste trabalho representa um caso peculiar de irresignação e descumprimento de decisão judicial definitiva. Suas particularidades, que merecem reflexão à luz das ideias pertinentes ao *contempt ou court*, são: (a) o pretense “descumprimento” da decisão é perpetrado por ente federado (em especial, o Estado de Minas Gerais); e (b) mediante alteração legislativa restritiva da forma de aproveitamento do direito reconhecido em favor do contribuinte, realizada após este reconhecimento por parte do STF.

Como relatado ao longo dos tópicos antecedentes, discutia-se judicialmente a respeito da existência ou não do direito de o contribuinte substituído, nos casos em que a operação futura em razão da qual se recolheu ICMS-ST venha a ocorrer de fato com base de cálculo inferior àquela presumida (sobre o qual o contribuinte substituto efetuou o recolhimento), ter restituído o ICMS “excedente”. Considerando a relativa complexidade do tema, além de sua

abrangência constitucional⁴⁵ e de sua relevância para além do mero interesse subjetivo das partes, foi reconhecida sua repercussão geral no Supremo Tribunal Federal. Concluído o julgamento no sentido de que é devida a restituição do excedente, como já tratado neste trabalho, consolidou-se, em decisão definitiva – eis que contemplada pelo manto da coisa julgada –, a ordem jurisdicional de que os contribuintes tivessem acesso aos valores eventualmente pagos a maior na situação em questão, eis que inconstitucionais as normas que em outro sentido dispunham (ou seja, as que obstavam a restituição aos contribuintes).

Como desenvolvido ao longo deste trabalho, o pronunciamento jurisdicional possui, a partir de seu fundamento de legitimação, força impositiva intrínseca, sendo pressuposto do próprio sistema jurídico, que tem na jurisdição o foco de solução das lides, a atribuição de efetividade ao processo. Esta é a ideia extraída do instituto do *contempt of court*, refletida no Código de Processo Civil, segundo o qual se deve reconhecer a autoridade das decisões judiciais e a necessidade de sua implementação no mundo fático, bem como a reprimenda às condutas que, independentemente da forma com que se revelem, sejam tendentes a obstaculizar a realização do direito material judicialmente reconhecido.

Com efeito, submetem-se à jurisdição tanto pessoas físicas quanto pessoas jurídicas de direito público e privado. Não é preciso maiores digressões para se explicitar que as Fazendas Públicas, na condição de pessoas jurídicas de direito público, são partes legítimas para figurar em processos judiciais na condição de demandadas, sendo, inclusive, responsáveis por considerável parcela

⁴⁵ Já que a substituição tributária tem previsão na Constituição, em cujo art. 150, §7º está definido que “a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”

do acervo de processos existentes no Brasil⁴⁶. Consequência disto é que não é lícito, mesmo à fazenda pública, se furtar do cumprimento das decisões judiciais de que seja destinatária. Vale pontuar que a atuação dos entes e instituições públicas deve se ater aos preceitos da legalidade e se afinar ao máximo com o ordenamento jurídico, já que, a partir do momento em que se admitir por parte delas a inobservância de decisões judiciais, restará esvaziada a credibilidade institucional do Poder Judiciário frente à sociedade.

Além disso, não se pode escusar a postura adotada pelos Estados (de impor ao direito dos contribuintes restrições formais que, na prática, tornam inviável sua implementação) pelo fato de ter a “resistência” se efetivado mediante alteração legislativa.

Em primeiro lugar, a efetividade das decisões judiciais e a possibilidade de sua imposição, que decorre da autoridade reconhecida a partir do *contempt of court*, não comporta limitações quanto à forma com que se dá o descumprimento da ordem. Não se restringem as reprimendas decorrentes do instituto aos casos de resistência simples e voluntária ao cumprimento de decisões judiciais. De forma diversa, o que se faz é reputar ilícita, por qualquer forma pela qual se manifeste, a conduta de ofender a dignidade da justiça mediante a imposição de obstáculos à implementação dos direitos reconhecidos em decisão regularmente proferida pelo Juízo competente, segundo os ditames do devido processo legal. Em segundo lugar, se o STF julgou inconstitucionais

⁴⁶ Ilustrativamente, conforme dados fornecidos no Justiça em Números divulgado em 2019, 39% dos processos em trâmite no Brasil são execuções fiscais. Além disso, a quase totalidade dos casos que tramitam na Justiça Federal, que é a vertente que mais concentra processos na realidade brasileira, envolvem entes e instituições públicas federais (BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2019**. CNJ. Brasília. 2019 Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf>. Acesso em: 28 fev. 2020.)

dispositivos legais que definiam não ser devida a restituição do ICMS-ST nos casos em que a operação real se deu com base de cálculo inferior à presumida no adiantamento do imposto pelo substituto tributário, alterações legislativas que, a preceito de estabelecerem normas meramente formais, acabam por virtualmente inviabilizá-la, são, elas próprias, inconstitucionais pelas mesmas razões.

Em outros termos, inócuo seria o reconhecimento judicial do direito material vindicado se, ao regular a forma de efetivação deste direito, a parte obrigada a seu cumprimento (réu) pudesse impor restrições capazes de inviabilizá-lo. Isto leva à inconstitucionalidade da própria norma criadora de referidas restrições, por duas distintas circunstâncias: (i) ofensa aos próprios preceitos utilizados pelo STF para reconhecer o direito do contribuinte à restituição dos tributos pagos a maior (já que impedi-lo formalmente é o mesmo, na prática, que impedi-lo substancialmente); e (ii) representação de resistência à autoridade do anterior pronunciamento jurisdicional do STF, com ofensa à autonomia e à independência entre os poderes, já que se está, por iniciativa legislativa, buscando tornar inócuo ato jurisdicional regularmente praticado⁴⁷.

Esclarece-se que não se está a questionar a competência do Estado para regulamentar os aspectos formais da restituição do ICMS ST (ou de outro direito do contribuinte que venha a ser judicialmente reconhecido). Está-se apenas a sustentar que, a partir dos preceitos afetos à efetividade do processo - em especial sob a tônica do instituto do *contempt of court* -, não se pode admitir

⁴⁷ Retoma-se, neste ponto, apenas de forma referencial e com o objetivo de bem delinear o fechamento argumentativo da construção empreendida no presente trabalho, o destaque de que a conduta também deve ser reprimida à luz dos fundamentos adotados pelo TJUE, que reconheceu ser insustentável a postura do Estado de impor restrições formais complexas à obtenção, pelo contribuinte, da recuperação de tributo reconhecido como inválido sob a ótica do direito comunitário (ou, *mutatis mutandis*, sob a ótica do direito constitucional regente do sistema jurídico interno). Os detalhes deste ponto foram abordados em tópico anterior.

que, a pretexto de regulamentar, o ente público promova alterações legislativas para impor restrições formais capazes de inviabilizar o próprio direito material judicialmente reconhecido, pois tal conduta, além de representar ofensa aos preceitos acima referenciados, constitui-se como afronta à autonomia e à independência dos poderes, bem como à harmonia pretendida pelo art. 2º da Constituição Federal.⁴⁸

6. CONCLUSÕES

A partir das análises desenvolvidas ao longo do trabalho se extrai a conclusão de que a postura do Estado de Minas Gerais (e de outros que tenham tomado semelhantes medidas) de alterar sua legislação para impor restrições virtualmente intransponíveis para que o contribuinte tenha restituído valores pagos a maior nos termos do que reconheceu definitivamente o STF em sede de repercussão geral é incompatível com os ideais afetos ao princípio da máxima eficácia do direito tributário e da efetividade do processo.

Identificou-se, mediante análise da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, rejeição à providência legislativa tendente à criação de obstáculos, em desfavor do contribuinte, ao reembolso de tributos considerados incompatíveis com o direito comunitário. Nos casos analisados as condutas rechaçadas pelo TJUE em vários pontos se assemelham àquelas que têm sido tomadas pelos Estados no Brasil no contexto abordado neste trabalho: o

⁴⁸ A estes fundamentos é possível acrescentar que, ao ter reconhecido direito material em decisão judicial definitiva, posterior impossibilidade de gozo em razão de restrição formal representa, para o contribuinte, violação à coisa julgada e faz cair por terra qualquer noção de segurança jurídica. Quanto ao fato de que, por ocasião da declaração de inconstitucionalidade pelo STF existiam, especificamente no Estado de Minas Gerais, 3 (três) vias possíveis para a restituição do ICMS ST, poder-se-ia inclusive questionar as posteriores alterações legislativas com base em fundamentos afetos ao direito adquirido, o qual, juntamente à coisa julgada, encontra guarida em posição privilegiada do texto constitucional (art. 5º, XXXVI, CF/88).

reconhecimento, pelo STF, da inconstitucionalidade das leis que obstavam o ressarcimento do ICMS-ST quando a operação real se implementa com base de cálculo inferior àquela presumida por ocasião do recolhimento pelo substituto tributário.

Assim como alguns países o fizeram nos casos relatados, o Estado de Minas Gerais, tomado como paradigma por ter sido protagonista no *leading case* apreciado pelo STF, alterou sua legislação para apenas permitir a compensação do imposto pago a maior caso comprovado que não houve transferência do encargo ou mediante autorização de quem o tenha suportado (restrição expressamente tida como inválida pelo TJUE). Além disso, passou a legislação do Estado a somente permitir o aproveitamento por uma via (quando antes havia ao menos três): a compensação com débitos de ICMS-ST do próprio contribuinte substituído, a despeito de que na quase totalidade das vezes estes débitos inexistirão, por ser raro um mesmo contribuinte figurar como substituto e substituto tributário na cadeia de produção. Sob a ótica do direito brasileiro, essas restrições implicam ofensa a direitos fundamentais individuais e negativos do contribuinte, que além de reconhecidos pelo STF, já foram sopesados com outros argumentos, levando à modulação dos efeitos da decisão. Logo, não há justificativa jurídica para uma intervenção no direito dos contribuintes de não sofrerem a exigência definitiva do ICMS-ST mediante restrições ao exercício da restituição, que se ampara nos princípios da capacidade contributiva, igualdade e livre iniciativa.

A conduta do Estado de Minas Gerais, além de contrariar o princípio da máxima eficácia que norteou os pronunciamentos do TJUE, viola a autoridade da decisão tomada pelo STF em repercussão geral, na medida em que tem por intento esvaziar sua efetividade e obstaculizar a implementação do direito material nela reconhecido. Os preceitos relacionados à efetividade do processo e

à força impositiva das decisões judiciais (*contempt of court*) não se afastam pelo fato de o descumprimento se dar por ente federado e mediante alteração legislativa, como se demonstrou, representando tal circunstância, inclusive, maior gravidade, por afetar a própria noção de autonomia, independência e harmonia entre os poderes da República.

Portanto, reconhecida a invalidade (e mesmo a inconstitucionalidade) das alterações promovidas pelo Estado de Minas Gerais (e de outras semelhantes), devem ser afastadas pelo Judiciário para que, observando-se a autoridade de seus pronunciamentos, seja assegurado ao contribuinte que tenha restituídos os valores pagos a maior por todos os meios originariamente previstos, sem restrições posteriores.

7. REFERÊNCIAS

ASSIS, Araken de. O *contempt of court* no direito brasileiro. **Revista de Processo**, v. 29, n. 111, p. 18-27, jul./set. 2003.

ÁVILA, Humberto. ICMS, Substituição Tributária no Estado de São Paulo. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Competência Legislativa Estadual para devolver a Diferença Constante entre o preço usualmente Praticado e o Preço Constante da Pauta. Exame de Constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 124, jan. 2006. ISSN 1413-7097.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 630.966/RS. Relator Ministro Gurgel de Faria. Brasília, DF, 3 de abril de 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200400029118&dt_publicacao=22/05/2018 >. Acesso em: 2 mai. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 593.849. Relator Ministro Edson Fachin. Brasília, DF, 19 out. 2016. **Diário da Justiça Eletrônico** Nº 065/2017, p. 40-41. Disponível em: <

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12692057>
>. Acesso em: 1º mai. 2020.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 mar, 2015. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm >.
Acesso em: 02 mai. 2020.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2019**. CNJ. Brasília. 2019

BREYNER, Frederico Menezes. **Direito tributário e a positivação internacional dos direitos sociais**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARNELUTTI, Francesco. **Sistema de derecho processal** Tradução Alcalá-Zamora e Castillo. Buenos Aires: UTEHA, 1944.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASELLA, Paulo Borba. **Comunidade européia e seu ordenamento jurídico**. São Paulo: LTr, 1994.

CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de direito processual civil**. Campinas: Bookseller, 1998.

DIAS, Ronaldo Brêtas de Carvalho. Legitimidade dos Atos Jurisdicionais no Estado Democrático de Direito. **Virtuajus**, v. 2, n. 2, p. 17-26, 2017. ISSN 1678-3425. Disponível em: <
<http://periodicos.pucminas.br/index.php/virtuajus/article/view/15464> >. Acesso em: 01 mai. 2020.

GARCIA, Emerson. **Interpretação Constitucional: a resolução das conflitualidades intrínsecas da norma constitucional**. São Paulo: Editora Atlas, 2015. ISBN 8522499861.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição tributária (antecipação do fato gerador)**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

GRINOVER, Ada Pellegrini. Ética, abuso do processo e resistência às ordens judiciais: o *contempt of court*. **Revista de Processo**, v. 26, n. 102, p. 219-227, 2001.

MARTINS, Patrícia Fragoso. **O Princípio do Primado do Direito Comunitário sobre as Normas Constitucionais dos Estados-Membros**. São João do Estoril: Principia, 2006.

MENDONÇA, Fabiano André de Souza. Direito comparado: objetos do direito. **Revista da FARN**, v. 1, n. 1, p. 185-197, jul./dez. 2001. ISSN 2446-8142. Disponível em: < <http://revistas.unirn.edu.br/index.php/revistaunirn/article/view/32> >. Acesso em: 01 mai. 2020.

MINAS GERAIS, (Estado). Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002. Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. **Diário Oficial do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, MG, 14 dez, 2002. Disponível em: < http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/ricms/ >. Acesso em: 2 mai. 2020.

MINAS GERAIS, (Estado). Decreto nº 47.311, de 22 de dezembro de 2017. Altera o Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002. **Diário Oficial do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, MG, 23 dez, 2017. Disponível em: < http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2017/d47311_2017.html >. Acesso em: 2 mai. 2020.

MINAS GERAIS, (Estado). Decreto nº 47.314, de 28 de dezembro de 2017. Altera o Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002. **Diário Oficial do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, MG, 29 dez, 2017. Disponível em: < http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2017/d47314_2017.html >. Acesso em: 2 mai. 2020.

MINAS GERAIS, (Estado). Decreto nº 47.547, de 5 de dezembro de 2018. Altera o Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, MG, 6 dez, 2018. Disponível em: < http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/decretos/2018/d47547_2018.html >. Acesso em: 2 mai. 2020.

MINAS GERAIS, (Estado). Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975. Consolida a Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, MG, 30 dez, 1975. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/1975/l6763_1975.html >. Acesso em: 1º mai. 2020.

MINAS GERAIS, (Estado). Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017. Institui o Plano de Regularização de Créditos Tributários, altera as Leis nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, nº 14.699, de 6 de agosto de 2003, nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003, nº 14.941, de 29 de dezembro de 2003, nº 15.273, de 29 de julho de 2004, nº 19.971, de 27 de dezembro de 2011, nº 21.016, de 20 de dezembro de 2013 e nº 21.735, de 3 de agosto de 2015, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado de Minas Gerais**, Belo Horizonte, MG, 1 jul, 2017. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2017/l22549_2017.html >. Acesso em: 2 mai. 2020.

MÜLLER, Friedrich. **Quem é o povo? A questão fundamental da democracia**. Tradução Peter Neumann. São Paulo: Max Limonad, 2000.

NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais**. Coimbra: Coimbra Editora, 2010. ISBN 9723218054.

NUNES, Dierle; FREITAS, Marina Carvalho. Mais um capítulo na busca da superação de precedentes. **Conjur**, 30 jan. 2020. ISSN 1809-2829. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2020-jan-30/opinioao-capitulo-busca-superacao-precedentes> >. Acesso em: 20 abr. 2020.

PASQUEL, Roberto Molina. **Contempt of court: correcciones disciplinarias y medios de apremio**. Mexico: Fondo de cultura economica, 1954.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **A substituição tributária progressiva nos impostos plurifásicos e não-cumulativos**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. ISBN 8573083999.

THEODORO JÚNIOR, Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre Melo Franco; PEDRON, Flávio Quinaud. **Novo CPC: fundamentos e sistematização**. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

UNIÃO EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Quinta Seção. Acórdão nº ECLI:EU:C:1988:349, C. Deville contra Administration des impôts. **Processo 240/87**. Disponível em: < <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?oqp=&for=&mat=or&lgrec=pt&jge=&td=%3BALL&jur=C%2CT%2CF&num=24> >. Acesso em: 2 mai. 2020.

UNIÃO EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Acórdão nº ECLI:EU:C:1964:66, Flaminio Costa contra E.N.E.L. Presidente A. M. Donner. **Processo C-6/64**. Disponível em: < <http://curia.europa.eu/juris/fiche.jsf?id=C%3B6%3B64%3BRP%3B1%3BP%3B1%3BC1964%2F0006%2FJ&oqp=&for=&m> >. Acesso em: 2 mai. 2020.

UNIÃO EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Acórdão nº ECLI:EU:C:1963:1, Van Gend & Loos contra Administração Fiscal Holandesa. Presidente A. M. Donner. **Processo C-26/62**. Disponível em: < <http://curia.europa.eu/juris/documents.jsf?num=C-26/62#> >. Acesso em: 2 mai. 2020.

UNIÃO EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Quinta Seção. Acórdão nº ECLI:EU:C:2003:533, Weber's Wine World Handels-gmbh e Outros Contra Abgabenberufungskommission Wien. **Processo C-147/01**. Disponível em: < <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=48669&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5901418> >. Acesso em: 2 mai. 2020.

UNIÃO EUROPÉIA. Tribunal de Justiça. Quinta Seção. Acórdão nº ECLI:EU:C:1999:59, Dilexport Srl contra Amministrazione Delle Finanze dello Stato. **Processo C-343/96**. Disponível em: < <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=44413&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8537657> >. Acesso em: 2 mai. 2020.