

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**

RENAN CLEMENTE GUTIERREZ

A SISTEMÁTICA DE PRECEDENTES DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL NO  
ÂMBITO DOS TRIBUNAIS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRATIVOS

São Paulo

2022

RENAN CLEMENTE GUTIERREZ

A SISTEMÁTICA DE PRECEDENTES DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL NO  
ÂMBITO DOS TRIBUNAIS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRATIVOS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito Político e Econômico.

ORIENTADORA: Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Zélia Luiza Pierdoná

São Paulo

2022

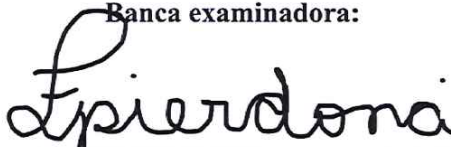
RENAN CLEMENTE GUTIERREZ

A SISTEMÁTICA DE PRECEDENTES DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL NO  
ÂMBITO DOS TRIBUNAIS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRATIVOS

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-  
Graduação em Direito Político e Econômico  
da Universidade Presbiteriana Mackenzie,  
como requisito parcial à obtenção do título de  
Mestre em Direito Político e Econômico

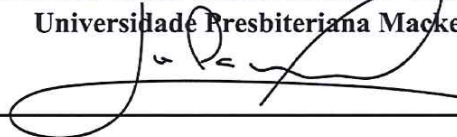
Aprovado em: 8/2/23.

Banca examinadora:



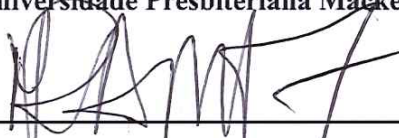
---

Prof. Dra<sup>a</sup>. Zélia Luiza Pierdoná - Orientadora  
Universidade Presbiteriana Mackenzie



---

Prof. Dr. José Carlos Francisco  
Universidade Presbiteriana Mackenzie



---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Maria do Rosário Pereira Cardoso dos Anjos  
Universidade Lusófona

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da Mackenzie  
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

C626s	<p>Clemente Gutierrez, Renan.</p> <p>A sistemática de precedentes do Código de Processo Civil no âmbito dos tribunais tributários administrativos : [recurso eletrônico] / Renan Clemente Gutierrez. 2182 KB ; il.</p> <p>Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2023. Orientador(a): Prof(a). Dr(a). Zélia Pierdoná. Referências Bibliográficas: f. 158-163.</p> <p>1. Cidadania. 2. Tributação. 3. Segurança Jurídica. 4. Precedentes. 5. Código De Processo Civil. I. Pierdoná, Zélia, <i>orientador(a)</i>. II. Título.</p>
-------	--

Bibliotecário(a) Responsável: Aline Amarante Pereira - CRB 8/9549

## AGRADECIMENTOS

Este é o momento mais especial da minha vida. Chegar até aqui não foi fácil, de forma que passo aos agradecimentos a todos que contribuíram nesta jornada.

À Santíssima Trindade, um só Deus, por toda a sua interferência em minha vida. O agradecimento a Deus não deve ser um objeto vazio, mas sim repleto de lembranças e sentimentos genuínos, que somente a luz daquele que é a “Luz da Luz” pode nos fornecer. Há uma frase muito linda do saudoso Papa Bento XVI, maior teólogo do último século, qual seja: “Obrigado, Senhor, por tua amizade”. De fato, a amizade com Deus, mesmo oscilando em nossas fraquezas, é a maior conquista do ser humano, principalmente quando este entende que veio ao mundo para adorar e servir. Não me envergonhando ou me escusando de minha fé católica, agradeço ao Senhor por todas as conquistas de minha vida, especialmente por ter chegado a esse momento único.

As pessoas que marcam a nossa vida, servindo-nos de inspiração, devem sempre ser lembradas, mesmo que não estejam mais fisicamente entre nós. Portanto, agradeço muito aos meus avós, os quais foram meus autênticos pais, pelo ensinamento, esforço, determinação e garra em minha preparação para enfrentar este mundo cada vez mais competitivo. Eles me ensinaram que o amor é gratuito, e não um trato social ou familiar. E esse amor é a força que me move diariamente. Portanto, a vós, José Luiz Clemente e Marta Maria dos Santos Clemente, toda a minha dedicação durante a carreira jurídica que venho construindo, especialmente no que toca a este mestrado. Externo a vós o meu amor, minha eterna gratidão e meu sentimento de saudades.

Aos professores que pude conhecer durante este programa. À minha orientadora, professora Dra. Zélia Luiza Pierdoná, pela cooperação e dedicação em minha orientação. Fico muito honrado de ter sido orientado por uma verdadeira autoridade no que toca à seguridade social. Aos demais professores componentes de minha banca, José Carlos Francisco, arguto conhecedor do sistema de precedentes na ordem constitucional, e Maria do Rosário Pereira Cardoso dos Anjos, pela honra de me oferecer um olhar mais analítico sobre o sistema português e brasileiro no que se refere à racionalidade. Ao dileto professor Eduardo Jardim, autêntico jurista pelo qual tenho altíssima admiração e carinho, e cuja cadeira em que fora titular neste programa foi elemento crucial para minha escolha.

Ao meu padrinho de OAB, Luiz Alberto Tadeu dos Santos Clemente, exemplo que tenho desde a mais tenra idade.

Ao Dr. Paulo Roberto Esteves, com quem pude dividir, por quase três anos, a banca de

advogados. Foi em sua companhia que comecei este mestrado, de forma que não poderia deixar de agradecer pela compreensão para participar dos encontros.

Ao Dr. Rodrigo Serpejante de Oliveira, farol em minha carreira no Direito Tributário, com a ciência e maestria que lhe é peculiar. O sistema de precedentes se tornou objeto de minha inquietação já quando advogado componente de sua banca, em meados de 2017/2018.

À professora Dra. Isabela Bonfá de Jesus, por me auxiliar a ingressar na carreira acadêmica com o seu brilhante exemplo tanto na área tributária, quanto no trato com o próximo, e conselhos precisos que me ajudaram a chegar até aqui. Digo e ressalto sempre: foi compartilhando de sua companhia que decidi iniciar neste mestrado.

À Dra. Alice Lacerda, por todo o amparo nesta jornada.

A todos os membros do escritório “Bergamini Sociedade de Advogados”, tributaristas que dispensam maiores comentários quanto à genialidade técnica que, felizmente, sou testemunha ocular diária, confiaram em meu trabalho e me ajudaram, mesmo com todas as minhas muitas limitações, a mergulhar de vez no mundo do “*tax*”.

Aos demais membros das famílias Clemente e Gutierrez, todos muito importantes em suas devidas proporções, os quais sou grato por toda a torcida e por deixarem claro a felicidade pela trajetória que venho traçando.

"Espera tudo de Jesus; tu nada tens, nada vales, nada podes. Ele agirá, se nEle te apoiares. Se não O abandonas, Ele não te abandonará. O mundo, o demônio e a carne são uns aventureiros que, aproveitando-se da fraqueza do selvagem que trazes dentro de ti, querem que, em troca do fictício brilho de um prazer que nada vale, lhes entregues o ouro fino e as pérolas e os brilhantes e os rubis embebidos no sangue vivo e redentor do teu Deus, que são o preço e o tesouro da tua eternidade".

*São Josemaría Escrivá de Balaguer*

## RESUMO

Cuida a presente pesquisa de explorar o tratamento dos precedentes firmados pelo Poder Judiciário sobre os casos tratados ainda na fase administrativa. O fruto da pesquisa é a aparente contradição entre a legislação processual de tribunais administrativos tributários, que rechaçam a aderência aos precedentes firmados pelo judiciário, nos termos do artigo 927 do Código de Processo Civil, e os princípios constitucionais. Ainda, busca-se apontar que a manutenção dessa realidade continuará contribuindo para a sobrecarga do Poder Judiciário. Uma vez que o direito pátrio claramente busca formas de simplificação decisória e métodos alternativos de resolução de conflitos, é evidente que a preocupação está toda voltada à racionalização do sistema e, por conseguinte, descongestionamento do Poder Judiciário. Não obstante os entes federativos gozem de autonomia para disciplinar seus regramentos processuais tributários, essa autonomia encontra seus limites na própria Constituição, de forma que não deve contrariar a lógica constitucional vigente. Para isso, a aderência aos precedentes firmados pelas Cortes Superiores é necessária, pois isso imprime coerência no sistema e aumenta a confiança e prestígio da própria Administração, evitando-se a tomada de decisões em descompasso com os entendimentos firmados pelo Poder Judiciário. O foco da pesquisa é demonstrar que a manutenção de decisões cuja matéria tenha sido julgada inconstitucional pelas Cortes Superiores vai na contramão de tudo que se busca com os princípios constitucionais expressos e inexpressos que atinem à Administração Pública e ao Estado Democrático de Direito, bem como possui alto potencial de causar prejuízos financeiros ao Estado, pois a judicialização é custosa para ambas as partes, o que contraria, sobretudo, a supremacia do interesse público.

Palavras-chave: Cidadania. Tributação. Segurança Jurídica. Precedentes. Código de Processo Civil.



## **ABSTRACT**

This research seeks to explore the treatment of precedents established by the Judiciary on cases dealt with in the administrative phase. The result of the research is the apparent contradiction between the procedural legislation of administrative tax courts, that reject adherence to precedents established by the Judiciary, under the terms of article 927 of the Civil Procedure Code, and the constitutional principles. Still, seek to point out that the maintenance of this reality will continue to contribute to the overload of the Judiciary. Since national law clearly seeks forms of decision-making simplification and alternative methods of conflict resolution, it is evident that the concern is all aimed at rationalizing the system and, therefore, decongesting the Judiciary. Notwithstanding that federative entities enjoy autonomy to discipline their tax procedural rules, this autonomy finds its limits in the Constitution itself, so that it should not contradict the current constitutional logic. For this, adherence to the precedents established by the Superior Courts is necessary, as this imprints coherence in the system and increases the trust and prestige of the Administration itself, avoiding decision-making in disagreement with the understandings signed by the Judiciary. The focus of the research is to demonstrate that the maintenance of decisions whose matter has been judged unconstitutional by the Superior Courts goes against everything that is sought with the expressed and unexpressed constitutional principles that affect the Public Administration and the Democratic State of Law, as well as having high potential to cause financial losses to the State, since the legalization is costly for both parties, which is contrary, above all, to the supremacy of the public interest.

**Keywords:** Taxation. Citizenship. Legal Security. Precedents. Civil Procedure Code.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Balanço Orçamentário do Relatório Resumido de Execução Orçamentária 2021..	21
Figura 2 – Detalhamento das receitas e despesas da seguridade social * (Republicação).....	21
Figura 3 – Custo da Máquina Judiciária.....	33
Figura 4 – Tempo Médio de Sentença.....	34
Figura 5 – Movimentação Processual Justiça Estadual.....	35
Figura 6 – Movimentação Processual Justiça Federal.....	36
Figura 7 – Proporção de casos novos, Servidores(as) da Área Judiciária, Cargos em Comissão e Funções Comissionadas no Primeiro Grau de Jurisdição, por ramo da justiça.....	37
Figura 8 – Contencioso Tributário do Brasil – Ano de referência 2018.....	42
Figura 9 – Comparativo entre o Valor do Contencioso Tributário para uma amostra de Países da OCDE, da América Latina e Brasil (% PIB) - 2013 e 2018.....	43
Figura 10 – Contencioso Tributário, por Nível Federativo e Escala Processual em 2019.....	45
Figura 11 – Contencioso Tributário, Judicial e Administrativo, por Nível Federativo (% do PIB, em 2019).....	46
Figura 12 – Valor dos Processos Tributários por Esfera Processual e Nível Federativo (% do PIB, em 2019).....	46
Figura 13 – Evolução do Número de Entes por Nível Federativo cobertos pela Pesquisa.....	47
Figura 14 – Comparativo entre o Valor do Contencioso Tributário para uma amostra de Países da OCDE, da América Latina (exclusive Brasil) e Brasil (% PIB).....	48

## LISTA DE ABREVIATURAS

ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADIn	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
AIIM	Auto de Infração e Imposição de Multa
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF	Constituição Federal
CMT	Conselho Municipal de Tributos
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CPC	Código de Processo Civil
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
EC	Emenda Constitucional
EDcl	Embargos de Declaração
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
LEF	Lei de Execução Fiscal
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PGE	Procuradoria Geral do Estado de São Paulo
PGFN	Procuradoria da Fazenda Nacional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
REsp	Recurso Especial
RE	Recurso Extraordinário
RG	Repercussão Geral
RICARF	Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TIT/SP	Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo
TRF	Tribunal Regional Federal

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
<b>1 TRIBUTAÇÃO E CIDADANIA.....</b>	<b>14</b>
<b>2 NECESSIDADE DE RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA.....</b>	<b>32</b>
2.1 Sobrecarga e congestionamento do Poder Judiciário.....	32
2.2 Dimensão do contencioso tributário brasileiro.....	39
2.3 Hipóteses sobre a alta litigiosidade tributária brasileira.....	48
<b>3 O SISTEMA DE PRECEDENTES NO BRASIL.....</b>	<b>54</b>
3.1 Causas da inserção do sistema de precedentes no ordenamento brasileiro.....	54
3.2 Notas sobre o histórico do controle de constitucionalidade no Brasil.....	64
3.3 Inserção do sistema de precedentes na CF/88.....	68
3.4 Sistema de precedentes no CPC/15.....	74
3.5 Aplicação e não aplicação dos precedentes na forma do CPC/15.....	78
<b>4 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E O SISTEMA DE PRECEDENTES.....</b>	<b>90</b>
4.1 Garantias constitucionais do contencioso administrativo tributário.....	90
4.2 Princípios constitucionais atrelados ao sistema dos precedentes.....	98
4.3 Tratamento dos precedentes no âmbito dos tribunais administrativos tributários.....	105
<b>5 MODELO CONSTITUCIONAL DE PROCESSO E A APLICAÇÃO DO CPC/15 SOBRE OS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS.....</b>	<b>117</b>
5.1 Aplicação do CPC/15 nos processos administrativos tributários.....	117
5.2 Modelo constitucional de processo tributário e repartição de competências.....	125
5.3 Coerência sistêmica e unidade da jurisdição.....	132
5.4 Contrapontos à ótica fiscal sobre aplicação do sistema de precedentes.....	136
5.5 Um sistema em paulatina correção.....	142
<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>153</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>158</b>
<b>APÊNDICE A.....</b>	<b>164</b>
<b>APÊNDICE B.....</b>	<b>172</b>
<b>APÊNDICE C.....</b>	<b>189</b>

## INTRODUÇÃO

Busca-se, através da presente dissertação, identificar as razões que levaram o sistema brasileiro a apelar pelo sistema de precedentes. Muito embora, inicialmente, a questão pareça estritamente econômica, uma vez que a adesão ao sistema de precedentes tem o condão de imprimir economicidade no judiciário, identifica-se que esta nasce no berço dos valores da cidadania.

Desta forma, há dois cenários que se comunicam.

O primeiro cenário tem a missão de identificar o papel da tributação para a garantia dos valores da cidadania, apontando que os direitos têm custo e que esse custo é financiado pelos contribuintes através da arrecadação tributária. Portanto, é sobremaneira elementar afirmar que a matéria tributária, em seu âmago, está intrinsecamente ligada à cidadania. O segundo momento, por seu turno, munido de dados obtidos através de pesquisas empíricas a respeito da necessidade de redução do contencioso e racionalização do sistema para se evitar gastos excessivos com a máquina judiciária, identifica no sistema de precedentes um poderoso instrumento para se alcançar um emaranhado de princípios constitucionais.

É a partir dessa conjugação que se desenvolve o problema de pesquisa: a falta de aderência de precedentes no contencioso administrativo tributário. Trata-se de problema cultural, visto que, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 (CF/88), diversos foram os movimentos para inserção no sistema de mecanismos de simplificação decisória, sem que fosse afetada a segurança jurídica. O último grande movimento foi realizado pelo Código de Processo Civil de 2015 (CPC/15), que sistematizou os precedentes vinculantes que deverão ser observados pelos juízes e tribunais no plano nacional, bem como as formas de aplicação ou afastamento.

Contudo, as legislações de diversos entes federativos contam com dispositivos que vedam os julgadores administrativos tributários do conhecimento das alegações de inconstitucionalidade. Por outro lado, alguns destes entes federativos vêm normatizando quais seriam os precedentes vinculantes no âmbito interno, mas ainda não conforme a disciplina do CPC/15.

No Brasil, como sabido, não existe qualquer tribunal administrativo independente. As suas decisões poderão ser revistas pelo Poder Judiciário. Neste âmbito, a resolução do problema é encontrada nos princípios constitucionais, coerência sistêmica, unidade da jurisdição e repartição de competências, conforme disciplinado pela CF/88 em seus artigos 22 e 24.

Demonstrar-se-á a cogência da aplicação do CPC/15 sobre os processos administrativos tributários para suprir lacunas normativas.

Ainda, será demonstrado que o sistema percebeu tal disfuncionalidade e seus efeitos nocivos, o que foi motivo de criação de Comissão de Juristas, pelo Congresso Nacional, para modernização do processo tributário, visando estabelecer métodos de solução de controvérsias tributárias mais ágeis e eficientes, dentre os quais está a vinculação da Administração Pública aos precedentes judicialmente firmados.

O método da presente pesquisa é o dedutivo, com premissas universais e gerais sendo estabelecidas para se chegar às conclusões específicas que devem levar à resolução do problema.

A linha de pesquisa é “A cidadania modelando o Estado”, objeto do Programa de Mestrado e Doutorado em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie (ao lado de “Poder econômico e seus limites”), porquanto o resultado do problema de pesquisa, além da questão da onerosidade que é acarretada ao Estado, decorrente das demandas não resolvidas na esfera administrativa e posteriormente interpostas perante o judiciário, também desemboca na sobrecarga deste sistema, exigindo a destinação de receitas para o sustento da máquina judiciária. Também este cenário tem o potencial poder de gerar um grande estoque de capital improdutivo, com o qual o Estado não pode contar. Essas receitas poderiam (e deveriam) ser empregadas em outras tarefas do Estado coligadas à consecução dos direitos fundamentais, tais como moradia, infraestrutura, segurança, saúde, educação, lazer etc. Daí, portanto, a eleição da linha em voga.

Isso porque, diante da ausência de previsibilidade/coerência nas decisões judiciais, configura-se na esfera de apuração do crédito tributário e discussão administrativa uma imensa insegurança jurídica, aumentando a judicialização de um lado, e minando investimentos no Estado de outro, pois, conforme será demonstrado, um ambiente com alta insegurança jurídica e falta de previsibilidade não se revela atraente para investimentos, bem como exige alto custo das pessoas jurídicas para cumprirem suas obrigações tributárias com segurança.

## 1 TRIBUTAÇÃO E CIDADANIA

Esta dissertação se inicia com uma afirmação sobremaneira importante para o tema: dentre os deveres fundamentais, encontra-se o dever fundamental de pagar tributos. José Casalta Nabais, em sua tese de doutoramento, denominada “*O dever fundamental de pagar impostos*”, demonstra que, por meio da tributação, o Estado simplesmente se realiza. E, assim, sendo correlativo à aplicação dos direitos fundamentais, o dever fundamental de pagar tributos tem o condão de garantir a prestação dos direitos fundamentais postos na Carta Magna.

Não se pretende, contudo, descrever a história, as características, o regime e a estrutura dos deveres fundamentais, o que ocupa significativo espaço em sua obra, mas somente o fato de que, para o funcionamento regular da sociedade, o dever de pagar impostos figura dentro do rol dos chamados deveres fundamentais. Os deveres fundamentais estão inseridos em uma categoria jurídica autônoma, colocada ao lado da categoria jurídica dos direitos fundamentais, como será visto. Nabais<sup>1</sup> inicia a sua exposição com este conceito, demonstrando que os deveres fundamentais são categoria jurídica autônoma, correlata aos direitos fundamentais, como registrado abaixo:

Uma tal autonomia não significa, como de resto já referimos, que os deveres fundamentais se apresentem numa posição de rigorosa equidistância face a cada um dos pólos constitucionais a que vimos aludindo, isto é, face aos direitos fundamentais e face aos poderes públicos. É que, os deveres fundamentais num estado de direito – em que, como é sabido, se verifica necessariamente o primado da pessoa humana (indivíduo) face à comunidade, que o mesmo é dizer do primado da liberdade face à autoridade – gravitam forçosamente em torno dos direitos fundamentais, constituindo assim um vector muito importante do estatuto constitucional ou da (sub)constituição do indivíduo, estatuto este erguido com base na posição fundamental(íssima) da pessoa humana no seio da sociedade organizada em estado. Quer isto dizer que os deveres fundamentais, tomada esta expressão em sentido próprio ou estrito, não são nem matéria da (sub)constituição política (ou do estado) nem matéria da (sub)constituição económica (ou da sociedade), mas sim matéria *lato sensu* dos direitos fundamentais, entendida esta como identificadora de todo o estatuto constitucional do indivíduo polarizado na categoria dos direitos fundamentais e que é constitucionalmente legítimo considerar uma matéria específica dotada de autonomia face às outras matérias (ou partes) da constituição, autonomia que, por força da própria unidade da constituição (global), não pode deixar de ser relativa.

Deste modo, os deveres fundamentais constituem uma categoria constitucional própria, expressão imediata ou directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais

---

<sup>1</sup>NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo, p. 36/37.

consubstanciados na figura dos direitos fundamentais.

É extremamente adequado o entendimento acima transcrito. Os deveres fundamentais funcionam como limitadores de certos direitos fundamentais, ou de um conjunto de direitos fundamentais, o que conduz à conclusão de que os deveres fundamentais gravitam em torno da figura dos direitos fundamentais, constituindo a dignidade da pessoa humana o seu fundamento.

Diversos são os deveres fundamentais, tais como o dever ao voto, o dever dos pais em educarem os filhos, os deveres para com o meio ambiente etc. De todos os deveres fundamentais, compete-se, para a presente, extrair a síntese do dever fundamental de pagar tributos, o que, de antemão, pode-se afirmar que funciona como pressuposto para o chamado “bem comum”.

O vocábulo “deveres”, em sua expressão jurídica, comporta diversas facetas que a história relata. Entretanto, como afirmado anteriormente, não é da competência desta pesquisa traçar todo o histórico dos deveres do homem para com o Estado, mas sim compreender em qual medida tais deveres têm relação com o funcionamento da comunidade. E é neste ponto que Nabais<sup>2</sup> aponta o que denomina de “dever constitucional de pagar impostos”, o que é decorrente da instauração do chamado “estado social”, conforme registrado abaixo:

Depois, com a instauração do estado social, surgem os deveres sociais ou, na expressão da nossa Constituição, os deveres económicos, sociais e culturais, os quais, por via de regra, se apresentam associados ou conexos com os direitos sociais.

Como os elementos da proteção dos valores económicos, sociais e culturais se constituem em pressupostos do estado social, tais direitos dependem do comprometimento da sociedade para a garantia comunitária de sua realização. Daí a correlação dos deveres com os direitos, donde decorre o dever fundamental de pagar impostos, pois a comunidade depende de tal prestação por parte dos cidadãos para realizar os direitos fundamentais, tendo como pressuposto a dignidade da pessoa humana e a soberania do estado, repita-se.

É importante entender este ponto para concluir, sem delongas, que o trato das verbas públicas, oriundas majoritariamente da figura dos impostos<sup>3</sup>, deve ser coerente, efetivo e probo,

---

<sup>2</sup> *Op. Cit.*, p. 50.

<sup>3</sup> Como será oportunamente apontado, o autor parte da ótica portuguesa. Como será demonstrado, a seguridade social brasileira é financiada majoritariamente por contribuições voltadas ao financiamento deste sistema. Entretanto, não é equivocado afirmar que o dever constitucional de pagar impostos é pressuposto para existência e funcionamento do Estado, visto que na maioria dos países o sustento do Estado é realizado através dos impostos.



sob a pena de se verificar distorções que levam à má administração estatal. Sobre a conformação do dever fundamental de pagar impostos para a proteção da vida, liberdade e propriedade, ínsitos ao estado social contemporâneo, Nabais<sup>4</sup> aduz que:

Os deveres fundamentais, para além de constituírem o pressuposto geral da existência e funcionamento do estado e do conseqüente reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais no seu conjunto, se apresentam, singularmente considerados, como específicos pressupostos da proteção da vida, da liberdade e da propriedade dos indivíduos. Prova disso temo-la, por exemplo, no dever que é objecto do presente estudo: efectivamente, o dever de pagar impostos é um pressuposto necessário da garantia do direito de propriedade, na medida em que esta é de todo incompatível com um estado proprietário e implica inevitavelmente em um estado fiscal.

(...)

Em suma, por detrás (do conjunto) dos deveres fundamentais está um estado entendido como uma organização e um valor função da pessoa humana, um estado, no fim das contas, instrumento da realização da pessoa humana.

No denominado Estado fiscal, a correlação entre direitos fundamentais e deveres fundamentais parte do pressuposto de que um não existe sem o outro, uma vez que os deveres fundamentais asseguram o exercício dos direitos fundamentais, ao passo de que não há qualquer espaço para um estado sem direitos, apenas com deveres. É o que o referenciado autor<sup>5</sup> ressalta a seguir:

No mesmo sentido das intensas relações entre os direitos e os deveres fundamentais vai a ideia de que não há direitos sem deveres nem deveres sem direitos. Não há direitos sem deveres, porque não há garantia jurídica ou fáctica dos direitos fundamentais sem o cumprimento dos deveres do homem e do cidadão indispensáveis à existência e funcionamento da comunidade estadual, sem a qual os direitos fundamentais não podem ser assegurados nem exercidos. E não há deveres sem direitos, porque é de todo inconcebível um estado de direito democrático assente num regime unilateral de deveres, já que contra ele se levantariam as mais elementares exigências de justiça e de respeito pelos direitos humanos (...).

Daí a não sobreposição dos deveres fundamentais sobre os direitos, ou vice versa, mas sim a nítida correlação de ambos que visam, primordialmente, a garantia do princípio da dignidade da pessoa humana. É necessário tecer considerações a respeito do chamado Estado Fiscal, bem como demonstrar como este se consubstancia no dever fundamental de pagar

---

De todas as formas, quer-se afirmar que a tributação é sobremaneira importante para o financiamento do sistema.

<sup>4</sup> *Op. Cit.*, p. 59/60.

<sup>5</sup> *Op. Cit.*, p. 119.

impostos.

Com o desenvolver da sociedade até o Estado moderno, o mundo assistiu a alguns modelos de Estado, como o caso do absolutista, liberal oitocentista, socialistas, petrolíferos, e, por fim, o Estado social (decorrente do Estado fiscal). Este último, por seu turno, comporta grande parte dos Estados modernos.

Antes de tudo, é preciso compreender que a “estadualidade fiscal<sup>6</sup>” é aquela em que as necessidades financeiras são suportadas através do recolhimento dos impostos da população. Estadualidade esta que, à exceção dos remanescentes socialistas ou petrolíferos, configuram a regra dos atuais países contemporâneos. Sobre o chamado Estado fiscal, Casalta Nabais<sup>7</sup> relata que:

Este, pela própria natureza da realidade econômica moderna, é necessariamente um estado financeiro – um estado cujas necessidades materiais são cobertas através de meios de pagamento, ou seja, de dinheiro que ele obtém, administra e aplica, e não, salvo em casos muito excepcionais e limitados, através das prestações naturais (prestações em espécie ou de *facere*) exigidas aos seus cidadãos –, não é menos certo que ele nem sempre se tem apresentado como um estado fiscal, havendo estados que claramente configuraram (ou configuram) verdadeiros estados proprietários, produtores ou empresariais.

(...)

A “estadualidade fiscal” significa assim uma separação fundamental entre estado e economia e a conseqüente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto. Só essa separação permite que o estado e a economia actuem segundo critérios próprios ou autônomos.

A partir de tais premissas básicas, não se deve admitir que o Estado fiscal se constitua em óbice à liberdade, servindo este de pressuposto para o pleno exercício desta. É nele que o Estado social buscará o sustento de suas políticas, sem, contudo, invadir demasiadamente a liberdade individual dos administrados. E o financiamento do Estado é realizado pelos impostos<sup>8</sup>, ainda que estes convivam com tributos bilaterais (como as taxas, por exemplo).

Nabais aponta que o Estado fiscal é sustentado pela figura dos impostos e não por outros tributos. Antes de tudo, é importante registrar que Nabais<sup>9</sup> conceitua a figura do imposto como:

---

<sup>6</sup> Referida denominação é extraída da obra de Nabais.

<sup>7</sup> *Op. Cit.*, p. 192.

<sup>8</sup> No caso brasileiro, leia-se tributo, uma vez que, no âmbito da União, as contribuições sociais representam um percentual de arrecadação maior do que o dos impostos. Especialmente as contribuições destinadas à seguridade social.

<sup>9</sup> *Op. Cit.*, p. 224.

Uma prestação (objecto portanto mediato de uma obrigação e não um direito real), pecuniária (traduzida em dinheiro ou em dare pecunia), unilateral (a que não corresponde nenhuma contraprestação específica a favor do contribuinte), definitiva (que não dá lugar a qualquer reembolso, restituição ou indemnização) e coactiva (estabelecida por lei ou ex lege).

E essa conceituação demonstra que o imposto tem tudo a ver com a figura do Estado fiscal nos moldes da maioria dos países contemporâneos, pois a função do imposto é a de dar suporte à realização das tarefas destes Estados. Primeiramente, é importante compreender que o imposto possui a natureza fiscal como precípua, constituindo a extrafiscalidade uma função secundária, subsidiária do imposto, o que é constitucionalmente admitido para fins regulatórios<sup>1011</sup>. Neste sentido:

Por um lado, tem, de algum modo, razão F. FICHERA quando refere que a extrafiscalidade não é apenas admissível, mas constitucionalmente exigida, na medida em que a modelação económico-social, em que o estado social se materializa, não pode, pela própria natureza das coisas, dispensar de todo o uso do mais importante instrumento de que o estado fiscal dispõe: os impostos. Daí que as constituições contemporâneas contenham, se não expressamente como consta do art. 106º da nossa Constituição, ao menos implicitamente, a ideia de que o sistema fiscal, para além do escopo típico e normal de satisfação das necessidades financeiras do estado e demais entes públicos, visa também a repartição (mais) justa dos rendimentos e da riqueza, assim se constituindo o legislador fiscal na incumbência de utilizar os impostos com objectivos (se não principais ao menos secundários ou acessórios) orientadores ou reguladores.

(...)

Por outro lado, a instrumentalização extrafiscal do imposto não pode subverter a racionalidade económica e política liberais, ou seja, a *ratio* liberal em que a figura do imposto assenta, nos termos da qual cabe aos cidadãos (contribuintes), através dos seus representantes (no parlamento), decidir, segundo o seu ideal democrático, qual a percentagem dos meios monetários disponibilizados pela economia privada que desejam entregar ao estado, para serem afectadas à satisfação de necessidades públicas, em vez de destinadas às necessidades privadas. Ora, erigir o imposto em instrumento primordialmente orientado para finalidades extrafiscais, põe em perigo a racionalidade referida, uma vez que, nesse caso, o imposto já não terá por fundamento a capacidade contributiva dos indivíduos e empresas, proporcionada pelo funcionamento da economia privada, mas sim a sua adequação ou adaptabilidade ao programa económico ou social, em relação ao qual foi instrumentalizado, sendo assim mais fruto de uma reacção posterior a um dado curso conjuntural da política económica ou social, do que uma

---

<sup>10</sup> O que Nabais (acertadamente) não admite é a função sancionatória do imposto. Nesse sentido: “Ora, se há um ponto em que a doutrina está unanimemente de acordo, é o de afastar do conceito de imposto quaisquer manifestações do *ius puniendi*, ou seja a finalidade sancionatória principal, socorrendo-se mesmo da nota negativa de delimitação do seu elemento teleológico sempre que um tal afastamento não se obtenha pela definição do imposto em termos da finalidade fiscal principal”. *Op. Cit.*, p. 246.

<sup>11</sup> *Op. Cit.*, p. 244/246.

decisão autónoma do parlamento. Daí que tais impostos não possam deixar de constituir uma clara excepção num estado fiscal.

Portanto, tem-se mais uma característica do Estado fiscal: os impostos têm função primordialmente fiscal, sendo a função extrafiscal (regulatória) subsidiária e secundária, pois o contrário significaria a subversão da própria natureza e função do imposto na sociedade patrocinada pelo estado fiscal social. Ou seja, no estado fiscal social, a função do imposto é a de arrecadar receitas para a sua realização.

Pode-se sintetizar, a seguir, a compreensão da Nabais<sup>12</sup> a respeito da figura do imposto, o que demonstra que (na experiência portuguesa e da maioria dos países contemporâneos) essa espécie tributária é realmente aquela destinada a se tornar o instrumento financeiro do estado para realização das garantias fundamentais. *In verbis*:

Significa isto que a compreensão constitucional adequada do imposto no estado fiscal social passa, em nossa opinião, por uma divisão entre impostos fiscais – prioritariamente orientados, a nível dos objectivos ou dos efeitos, para a obtenção de receitas, e impostos extrafiscais – prioritariamente orientados, a nível de objectivos ou dos efeitos, para a prossecução de interesses públicos secundários finais. Divisão esta que mais não é do que um dos aspectos da divisão dicotómica mais ampla do conjunto das normas de direito fiscal, que separa as normas com objectivo fiscal – que podemos designar por direito fiscal clássico ou típico – sujeito à constituição fiscal, em que sobressaem os princípios da legalidade fiscal e da capacidade contributiva, das normas com objectivo extrafiscal – que podemos designar por “direito económico fiscal” ou direito social fiscal – que é dominado pela constituição económica geral ou constituição do intervencionismo económico-social e pelo respeito imediato dos direitos, liberdades e garantias fundamentais.

Portanto, ao menos na maioria dos países contemporâneos, não há outra figura tributária apta a sustentar o Estado, que não seja a dos impostos. Daí o título da obra de Nabais ser tão acertado: o dever constitucional de pagar impostos (e não taxas). A não vinculação dos impostos para com a sua destinação é o divisor de águas para que se possa compreender que o Estado fiscal deve ser financiado por impostos e não por taxas (o que corresponderia a um “Estado tributário”).

Tal afirmação é decorrente do fato de que, dada natureza das prestações do estado se reportarem a “bens públicos”, indivisíveis por excelência, o seu financiamento é realizado através dos impostos, que não são tributos contraprestacionais (característica própria das taxas).

---

<sup>12</sup> *Op. Cit.*, p. 247/248.

Nabais<sup>13</sup>, ao demonstrar inequivocamente que se está falando de Estado fiscal (aquele financiado por tributos unilaterais – os impostos) e não do chamado “Estado tributário” (aquele financiado por tributos bilaterais), registra que:

Assim acontece na generalidade dos actuais estados, que se configuram como estados sociais, em que a realização de um determinado nível de direitos económicos sociais e culturais, quer se traduzam em prestações materiais, quer em prestações financeiras a favor dos cidadãos, tem por exclusivo suporte financeiro os impostos. Como por exemplo que ilustra o que vimos de dizer podemos referir, tendo em conta a nossa Constituição, a gratuidade do ensino básico (art. 74º, nº 3, al. a)), dos serviços de saúde (que hão de ser gratuitos para os que não podem pagá-los, e tendencialmente gratuitos para outros utentes – art. 64º, nº 1, al. a)), da segurança social relativamente aqueles que economicamente não podem contribuir para o sistema (art. 63º), dos serviços de justiça no respeitante aos que não podem suportar a respectiva taxa (art. 20º), o ensino secundário e superior que há-de ser, senão totalmente gratuito, em larga medida suportado pelos impostos (art. 74, nº 1, al. e)), etc. Pois bem, em todos estes casos, que podemos considerar de “bens públicos” por imposição constitucional, nos deparamos com tarefas estaduais que hão-de ser financeiramente suportadas por impostos. Daí que, sem mais desenvolvimentos e investigações, seja fácil concluir que a grande maioria das tarefas do estado dos nossos dias tem de ser coberta por impostos.

Tal como no texto constitucional português, também a Constituição Federal brasileira (CF/88) garante a gratuidade de tais serviços. Contudo, no caso do Brasil, é necessário fazer um breve recorte (muito embora o núcleo da temática permaneça o mesmo). O Brasil é uma das exceções onde o Estado fiscal não é sustentado majoritariamente por impostos, mas sim pelas contribuições destinadas à seguridade social, conforme disciplinado pelo artigo 149, da CF<sup>14</sup>.

A arrecadação das referidas contribuições no âmbito da União é maior do que a dos impostos, o que não ocorre com os Estados e Municípios. É o que se pode retirar do Balanço Orçamentário constante no Relatório Resumido de Execução Orçamentária, referente ao exercício de 2021, conforme se observa a seguir<sup>15</sup>:

---

<sup>13</sup> *Op. Cit.*, p. 200.

<sup>14</sup> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

<sup>15</sup> Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:42574](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:42574), p. 08.

Figura 1 – Balanço Orçamentário do Relatório Resumido de Execução Orçamentária 2021.

GOVERNO FEDERAL RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA BALANÇO ORÇAMENTÁRIO ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL JANEIRO A DEZEMBRO DE 2021							RS milhares
RECEITAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS				SALDO A REALIZAR (a-c)
			No Mês (b)	% (b/a)	Até o Mês (c)	% (c/a)	
RECEITAS (Exceto Intra-Orçamentárias) (I)	2.546.100.629	2.546.100.629	235.295.160	9,24	2.602.185.032	102,20	-56.084.403
RECEITAS CORRENTES	1.632.820.121	1.632.820.121	213.957.820	13,10	1.986.158.134	121,64	-353.338.014
IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA	589.494.683	589.494.683	71.710.108	12,16	710.740.726	120,57	-121.246.043
Impostos	581.745.641	581.745.641	71.215.308	12,24	703.560.904	120,94	-121.815.262
Taxas	7.749.042	7.749.042	494.800	6,39	7.179.822	92,65	569.219
CONTRIBUIÇÕES	884.493.100	884.493.100	113.067.842	12,78	1.001.373.761	113,21	-116.880.661
Contribuições Sociais	869.209.178	869.209.178	110.164.644	12,67	974.410.793	112,10	-105.201.615
Contribuições Econômicas	15.283.921	15.283.921	2.903.197	19,00	26.962.967	176,41	-11.679.046

Portanto, tem-se que a arrecadação dos impostos no âmbito federal, para 2021, representou R\$ 581.754.641, ao passo que a arrecadação tributária advinda das contribuições sociais foi de R\$ 869.209.178. Essa arrecadação é destinada à seguridade social, de forma que, no Brasil, os impostos também são receitas não vinculadas e destinados ao financiamento do Estado, mas as receitas obtidas por meio das contribuições são as que majoritariamente sustentam o sistema de seguridade social, o que se pode comprovar com o relatório de detalhamento das receitas e despesas de seguridade social (2021):

Figura 2 – Detalhamento das receitas e despesas da seguridade social \* (Republicação)

TABELA 1-A - DETALHAMENTO DAS RECEITAS E DESPESAS DA SEGURIDADE SOCIAL * (Republicação)	
ORÇAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL JANEIRO A DEZEMBRO DE 2021	
LDO - Lei nº 14.116, de 31/12/2020, art. 40, §4º	RS milhares
<b>Seguridade Social<sup>1</sup></b>	<b>Até o Mês</b>
<b>Receitas da Seguridade Social</b>	<b>978.695.751</b>
RGPS	461.901.057
RPPS - Civil	41.296.659
Pensionistas Militares <sup>2</sup>	8.423.991
Demais (COFINS, CSLL e Outras)	467.074.044
<b>Despesas da Seguridade Social</b>	<b>1.267.124.310</b>
RGPS	712.027.487
RPPS - Civil e FCDF	95.558.001
Pensionistas Militares <sup>2</sup>	24.561.454
Saúde	179.077.635
Assistência Social	168.621.447
Abono Salarial	10.158.254
Seguro Desemprego	36.229.495
Demais	40.890.535
<b>Resultado da Seguridade Social</b>	<b>- 288.428.559</b>
<b>Desvinculação das Receitas da União (DRU)</b>	<b>205.536</b>
<b>Resultado com Receitas Desvinculadas</b>	<b>- 288.223.023</b>
Notas:	Continua (2/3)

\* Republicado em fevereiro de 2022, com atualização dos valores de RGPS e Saúde para contemplar os valores inscritos em RP Não Processados.

1. As receitas são as realizadas até o mês. As despesas são as liquidadas até o mês, sendo que no final do ano serão incluídos os valores inscritos em RP Não Processados.

2. A partir de 2016, as despesas com militares inativos deixaram de ser classificadas como gastos da seguridade social, restando apenas as pensões militares nesse grupo.

É possível observar como as despesas com saúde e assistência social são cobertas com as receitas de contribuições. A respeito, cumpre-se observar que as contribuições da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) se destinam a financiar este sistema. Logo, no Brasil, as contribuições sociais destinadas à seguridade social financiam este sistema, sem prejuízo da arrecadação advinda dos impostos para fortalecimento dos cofres públicos. Superado este ponto, continua-se com as lições de Nabais sobre a “estadualidade fiscal” e o seu financiamento através dos impostos.

O recorte feito é muito importante, pois na maioria dos países consubstanciados no Estado fiscal, o financiamento é advindo da figura dos impostos. A formatação tributária de cada país muito influencia neste cenário. De todas as formas, seja por meio dos impostos, seja por meio das contribuições sociais, a verdade é que a arrecadação tributária representa o alicerce financeiro do Estado para garantia dos direitos fundamentais. Essa formatação tributária não exclui o Brasil de ser mais um dos tantos Estados fiscais da atualidade.

Contudo, para se entender a chamada “estadualidade fiscal”, Nabais é arguto conhecedor do tema. Assim, nas linhas seguintes, a compreensão de Estado fiscal se dará a partir da ótica portuguesa exposta pelo autor, o que não afeta o núcleo da discussão que se pretende propor: financiamento do Estado pela arrecadação tributária.

Para Nabais, a consecução das prestações constitucionalmente garantidas referentes à cidadania são custeadas pelos impostos em virtude de sua natureza indivisível. Ou seja, esses direitos representam o “bem comum”, daí a generalidade e universalidade dos impostos para o financiamento igualitário destes serviços. De todas as formas, referindo-se ao Estado português, sobre a instrumentalização dos impostos para financiamento do Estado em detrimento das taxas, eis as breves considerações de Nabais<sup>16</sup>:

Pelo que um tributo, para poder ser considerado como taxa, há-de consistir numa contraprestação devida por uma prestação pública *lato sensu*, cujo montante tenha por base, no seu núcleo essencial, as vantagens que esta proporciona ao indivíduo ou os custos que este provoca às entidades públicas.

Ou seja, a fiscalidade da maioria dos Estados contemporâneos decorre da amplitude das prestações constitucionalmente garantidas, o que nos remete à inevitável conclusão de que devem ser suportadas pelos impostos. A questão é a de que os impostos, como exaustivamente

---

<sup>16</sup> *Op. Cit.*, p. 265.

registrado, possuem a função de captar receitas para que o governo tenha recursos financeiros para consecução de suas atividades.

É claro que o estado fiscal tem seu momento de crise. Entretanto, pode-se afirmar desde já que a resolução deste problema deverá ser resolvida com menos intervencionismo estatal, e não com a supressão ou assoberbamento do Estado. Nesse sentido<sup>17</sup>:

Torna-se cada vez mais claro que o problema da actual dimensão do estado, mera decorrência do crescimento da sua actuação económico-social, apenas pode solucionar-se (*rectius*, atenuar-se) através da moderação desse intervencionismo, moderação que implicará, quer o recuo na assunção das modernas tarefas sociais (realização dos direitos económicos, sociais e culturais), quer mesmo o abandono parcial de algumas tarefas tradicionais. Com efeito a crise do actual estado, diagnosticada e explicada sob as mais diversas teorias, passa sobretudo pela redefinição do papel e das funções do estado, não com a pretensão de o fazer regredir ao estado mínimo do liberalismo oitocentista, actualmente de todo inviável, mas para compactibilizar com os princípios da liberdade dos indivíduos e da operacionalidade do sistema económico, procurando evitar que o estado fiscal se agigante ao ponto de não ser senão um envólucro de um estado em substância dono (absoluto) da economia e da sociedade pela via (pretensamente) fiscal.

Nas linhas abaixo, será demonstrado como tais premissas se relacionam com o campo da cidadania.

Ora, a gratuidade dos serviços listados anteriormente tem como fundamento a garantia dos serviços, especialmente àqueles que não têm condições de suportar financeiramente tais prestações pela via privada (saúde, educação, lazer etc.). Portanto, no Estado fiscal a figura do imposto<sup>18</sup> funciona como suporte financeiro para a realização do bem comum.

Para elucidar com hialina clareza (muito embora se refira a Portugal), o autor português<sup>19</sup> identifica no campo dos recursos advindos dos impostos as prestações que comumente são garantidas por Portugal, afastando a ideia de Estado tributário e atraindo a figura do Estado fiscal para a garantia de direitos relacionados à cidadania. *In verbis*:

Finalmente, um estado de carácter tributário ainda está excluído por força de outras disposições constitucionais. Assim acontece, antes de mais, com as que estabelecem as tarefas fundamentais do estado – art. 9º. Tarefas estas que se configuram, se não totalmente, ao menos em larga medida, como “bens públicos”, os quais por satisfazerem exclusivamente necessidades colectivas,

---

<sup>17</sup> *Op. Cit.*, p. 202/203.

<sup>18</sup> No Brasil, também das contribuições sociais, em especial as de seguridade social, conforme prefalado.

<sup>19</sup> *Op. Cit.*, p. 215.



não são susceptíveis de individualização nos seus custos. Daí que a maior parte ou o núcleo duro das tarefas estaduais implique em um estado fiscal.

Mas a mesma ideia decorre também daqueles preceitos constitucionais que excluem, no todo ou em parte, o financiamento individualizado de tarefas estaduais que satisfazem necessidades individuais (e não colectivas) como acontece com o ensino básico, que tem de ser gratuito (art. 74, nº 3, al. *a*), com os serviços de saúde que hão-de ser gratuitos para os que não possam suportar os seus custos e tendencialmente gratuitos para os restantes utentes (art. 64º, nº 3, al. *a*), com a segurança social relativamente aos cidadãos que não possam economicamente contribuir para o sistema e no concernente à parte em que este há-de ser subsidiado pelo Estado (art. 63º), com os serviços de justiça no respeitante aos que economicamente não podem suportar a respectiva taxa (art. 20º), com o ensino secundário e superior que há-de ser, senão totalmente gratuito (como parece impor-se relativamente ao ensino secundário), em larga medida suportado pelos impostos (art. 74º, nº 3, al. *e*), bem como a generalidade dos direitos económicos, sociais e culturais relativamente à parte a suportar pelo Estado.

Em suma, o actual Estado Português é inequivocamente um estado (primariamente) fiscal, em que a figura do imposto constitui o tipo regra de tributo, ou seja, em que o suporte financeiro normal de realização do “bem comum” da responsabilidade do Estado (e demais entes públicos) se traduz em encargos gerais, o que tem como consequência, nomeadamente, obstar a que, através de uma proliferação das mais díspares figuras tributárias (taxas, contribuições especiais, taxas parafiscais, etc.), se constitua uma espécie de “mercado paralelo” da fiscalidade que, passando ao lado das exigências da “constituição fiscal”, sirva para dissimular uma forte carga fiscal efectiva.

O Estado fiscal, pressuposto do Estado social, preocupa-se em guardar posição em setores do Estado onde realmente se faça necessário o seu suporte. De resto, o assoberbamento do Estado deve ser visto com intensa preocupação, porquanto este deve se preocupar sobremaneira com as funções precípuas da cidadania, ao lume da dignidade da pessoa humana.

Embora não exista intenção de aprofundar-se no tema da regulação do Estado sobre o mercado, tem-se como pacífico o entendimento de que o Estado deve funcionar como fiscal do processo económico, evitando-se abusos e distorções no mercado, justamente em prol de toda a coletividade. Isso porque, como é sabido, o Estado necessita de uma economia positiva e produtiva, justamente para com vistas ao cumprimento das obrigações constitucionalmente asseguradas.

Uma vez que a administração pública lida com a coisa pública e não disponível (dinheiro público), a conduta de seus agentes deve ser irrepreensível, bem como o sistema deve ser melhorado a ponto de se evitar prejuízos ou desperdícios de dinheiro, deixando de reverter as verbas nas garantias constitucionalmente previstas.

Assim, é claro que o Estado fiscal se baseia no dever constitucional de pagar impostos.

Contudo, como bastante afirmado, no caso brasileiro, dada conformação das

contribuições e dos impostos para sustento estatal, pode-se aduzir que o Estado fiscal se constitui no dever constitucional de pagar tributos, cuja contraprestação do Estado igualmente repousa no cumprimento de suas atividades constitucionalmente garantidas e necessárias para a satisfação do bem comum.

A seguir, será demonstrado como tais premissas guardam em relação com a adoção do sistema de precedentes pelos tribunais administrativos.

Visto que será tratado sobre a racionalidade do sistema judiciário, o que inclui, por natural reflexo, o contencioso administrativo tributário, torna-se necessário pensar em maneiras de garantir que a Administração Pública, no seu dever de eficiência e legalidade, atue de forma a evitar que o Estado acabe por empregar seus recursos em tarefas desnecessárias ou temerárias, como é o caso da judicialização de causas não resolvidas na esfera administrativa que, pelo comportamento dos tribunais judiciários, têm seus julgamentos presumivelmente favoráveis aos contribuintes.

Isso afeta a cidadania indiscutivelmente, de forma a agigantar o Direito Tributário como peça chave para a economicidade. A uma, porque a arrecadação tributária garante a prestação das garantias constitucionais. A duas, porque a ciência do Direito Tributário é propriamente aquela que regula a figura dos tributos (fato gerador, competência, limitações ao poder de tributar etc).

Nesta toada, a tributação exerce papel de grande peso para o financiamento público, com a captação de recursos advindos de pessoas físicas e jurídicas para garantir a prestação dos serviços públicos de qualidade. Ao menos, é o que se espera do Poder Público. A tributação é de tamanha importância para o modelo de nosso Estado, que a Constituição Federal dispõe de um capítulo próprio para o Sistema Tributário Nacional<sup>20</sup>. Neste âmbito, o Direito Tributário regula a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos através dos entes tributantes, que exercem a competência tributária – sempre nas balizas constitucionais.

É a partir dessa arrecadação que o Estado passa a financiar as garantias estabelecidas pela Constituição. Cristiane de Araújo Ferreira e Idelvania Felix de Lima<sup>21</sup>, quando promoveram estudo acerca da importância da tributação para o desenvolvimento social e econômico do país, registraram que o Estado se utiliza dos recursos tributários para atingir os objetivos gerais do Estado. Veja-se:

---

<sup>20</sup> Título VI – Da tributação e do Orçamento, Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional.

<sup>21</sup> FERREIRA, Cristiane de Araújo; LIMA, Idelvania Felix. A importância do sistema tributário nacional no desenvolvimento sócio e econômico do nosso país refletido para a sociedade, p. 06.

Como não possui o cunho de produção, enquanto multiplicador de lucros, há a necessidade de recolher recursos, usando assim a atividade tributária para em contra partida financiar as garantias estabelecidas na constituição em seu artigo 5º da CF/88, como direitos fundamentais.

Mais adiante, ressaltam:

Esta atividade da tributação necessariamente enseja a diminuição do patrimônio do contribuinte e do responsável tributário, ingressando na esfera da administração pública para fins de viabilizar outros direitos em sociedade, buscando garantir uma via humanitária nos seus direitos fundamentais e não tão somente gerar recursos para os serviços públicos. Desta forma, com a aplicação dos recursos obtidos, almeja atingir os objetivos gerais do Estado Federado traduzidos nos princípios da erradicação da pobreza, a redução das desigualdades sociais e regionais e na construção de uma sociedade livre. Estes princípios supracitados, previstos na Constituição Federal, em seu artigo 1º e 3º e 5º, que são objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e direitos fundamentais, inerentes ao ser humano.

Entretanto, é fato que os direitos constitucionalmente previstos têm um custo, e é justamente sobre o custo dos direitos que se dedicarão as linhas seguintes, com a finalidade precípua de demonstrar que, sem a tributação, o Estado simplesmente se tornaria ineficiente. A partir dessa concepção é que se torna possível começar a elucidar o quanto o Estado precisa ser econômico e eficiente para a consecução de seus objetivos, mirando o seu desenvolvimento e a redução das chagas sociais.

Para facilitar a compreensão do tema, é inescapável se debruçar, ainda que modestamente, sobre as definições de direitos e de custos. A partir desta compreensão, pode-se demonstrar que os os direitos são custosos, de forma que devem ser empregados da melhor maneira possível, conforme reza o princípio da economicidade.

A concepção de direitos parte de dois elementos, conforme exposto por Stephen Holmes e Cass R. Sunstein<sup>22</sup>, para os quais há duas formas de abordar o tema: a moral e a descritiva. A primeira, parte de uma concepção moral, razão pela qual os autores a denominam “avaliativa”. A segunda, repousa no campo da positivação, chamada de “descritiva” na obra em referência. Para os aludidos autores, a abordagem dos direitos pela via descritiva:

Não é uma teoria moral. Não se pronuncia sobre quais seriam, do ponto de vista filosófico, os interesses humanos mais importantes e valiosos. Não

---

<sup>22</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos, p. 08.

afirma nem nega o ceticismo ético e o relativismo moral. É, ao contrário, uma investigação empírica acerca dos tipos de interesses que uma determinada sociedade politicamente organizada protege na prática. Dentro desse quadro, um interesse é considerado um direito quando um sistema jurídico eficaz o trata como tal, usando recursos públicos para defendê-lo.

Portanto, é preciso se debruçar sobre a via descritiva para compreender o custo dos direitos, sem que isso represente desprezo à via moral, pois ambos os sentidos podem se comunicar. Para a garantia desses direitos, revela-se sobremaneira importante a tributação, uma vez que, para a garantia dos direitos morais, quando positivados, é imprescindível a necessidade de financiamento do Estado para suportar este custo.

Holmes e Sunstein<sup>23</sup> ressaltam a importância da tributação neste cenário:

É verdade que o custo dos direitos pode ter um aspecto moral, pois uma teoria dos direitos que jamais desça das alturas da moral para um mundo onde os recursos são escassos será dolorosamente incompleta, mesmo do ponto de vista moral. Uma vez que “se deve poder fazer tudo o que se deve fazer”, mas a falta de recursos impede que certas coisas sejam feitas, os teóricos morais talvez devam prestar mais atenção à tributação e aos gastos públicos do que fazem habitualmente.

Considerando que se afirma que os direitos têm custos, é elementar investigar o conceito de custos. Primeiramente, é importante lembrar que o financiamento do Estado se dá através da tributação, uma vez que os impostos são receitas não vinculadas, destinando-se ao seu financiamento. No caso das contribuições para a seguridade social, a sua vinculação se destina a custear os direitos integrantes do sistema de seguridade, cuja prestação se destina à coletividade. Já as taxas, por exemplo, são importâncias pagas pelos contribuintes de forma divisível e vinculada, como uma espécie de contraprestação.

Para elucidar através de um mero exemplo, as taxas não se servem para garantir o direito à segurança, previsto no artigo 6º do texto constitucional. Do contrário, o Estado proporcionaria maior proteção às classes mais abastadas, o que não se pode admitir no modelo de Estado democrático. A segurança, constitucionalmente garantida e financiada pela arrecadação tributária, é um bem comum da população.

É claro que alguns direitos podem ser melhor usufruídos por pessoas mais abastadas, como é o caso do direito a ser assistido por um advogado. Um cidadão rico, por exemplo, tem maiores condições de arcar com honorários robustos do que um cidadão com poder econômico

---

<sup>23</sup> *Op. Cit.*, p. 09

menor. Outrossim, isso não quer dizer que o Estado não aplique seus recursos para garantir aos administrados defesa judicial, o que é oferecido através dos defensores públicos, remunerados através da tributação.

Nota-se, portanto, que o direito a contar com advogados é um custo que o Estado suporta (contribuição coletiva), viabilizando o valor cidadão aos mais necessitados. Evidentemente, o mesmo é válido para a contratação de seguranças particulares, convênios de saúde, seguros de automóveis, etc. A questão que aqui se coloca é a seguinte: o Estado deve promover um ambiente propício para que a base dos direitos seja viabilizada a todos, sem distinção.

Porém, como afirmam Holmes e Sunstein<sup>24</sup>, “não se pode excluir do quadro geral o impacto orçamentário, em longo prazo, dos gastos com direitos”, pois a garantia de um direito pode impor ao Estado um ônus que este não possa suportar. Referidos autores<sup>25</sup> trazem como exemplo a África do Sul para exemplificar como a implementação de um direito pode representar um custo pesado ao Estado. Segue:

Além disso, deve-se assinalar que os direitos podem impor ao tesouro público um ônus que vai além de seu custo direto. Algo que aconteceu em outro país pode ajudar a esclarecer este ponto. A liberdade de movimento foi criada na África do Sul pela abolição da infame “lei do passe”. Porém, o custo público da construção de infraestrutura urbana – abastecimento de água, sistemas de saneamento, escolas, hospitais e por aí afora – para milhões de pessoas que afluíram às cidades usando sua recém-adquirida liberdade de movimento é astronomicamente alto (Visto que a abolição da lei do passe sul-africana foi um dos atos mais indubitavelmente justos da histórica recente, não é necessário perder-se em evasivas acerca dos seus custos financeiros indiretos).

Logo, se a implementação de direitos (ainda que justíssimos, como no caso da abolição da “lei do passe”) é custosa, há que se considerar o caráter orçamentário do tema, pois as despesas orçamentárias estão albergadas na concepção de custos dos direitos. Claro que o presente estudo está voltado aos direitos jurídicos, como acesso ao judiciário e uma prestação econômica e eficiente deste órgão, mas não se pode deixar de exemplificar, ainda que de forma geral, que a proteção ou consecução de direitos depende das despesas orçamentárias<sup>26</sup>. Despesas estas que, como adiantado, podem e devem ser reduzidas para implementação em outros campos relacionados à cidadania.

Sabe-se que até as liberdades individuais mais óbvias não são usufruídas sem gasto

---

<sup>24</sup> *Op. Cit.*, p. 10.

<sup>25</sup> *Op. Cit.*, p. 10.

<sup>26</sup> No decorrer do presente, demonstrar-se-ão os números do custo do Poder Judiciário pátrio através do Relatório Justiça em Números 2022.

algum. Isso porque, de sua violação, é presumível que o cidadão tenha em mãos o direito positivo de acionar o judiciário para reparação do ato praticado em seu desfavor, ou para exigir atuação deste no caso de prestação negativa. O ato de ser julgado por um júri popular é um exemplo, pois a preparação e consecução de um júri popular, com vistas a uma condenação ou absolvição justa, também representa um custo. Logo, a percepção de que os direitos fundamentais não custam caro aos cofres estatais é sobremaneira equivocada.

Ainda no tocante ao acesso ao Poder Judiciário, é possível imaginar uma ação indenizatória de um cidadão em face do Estado, por exemplo. Na hipótese de condenação do Estado, a indenização será custeada pelos cofres públicos. Também se ilustra o direito de obter do Estado algum medicamento ou um procedimento cirúrgico<sup>27</sup>. Quando o Estado é condenado a fornecer tal medicamento ou financiar o procedimento cirúrgico, recorre aos cofres públicos para implementar o direito judicialmente concedido.

Ou seja, em breves linhas, os contribuintes pagam as indenizações nas hipóteses em que o Estado é condenado em decorrência de ações judiciais indenizatórias e obrigações de fazer. Holmes e Sunstein<sup>28</sup> chancelam esse entendimento:

Mas não é igualmente óbvio que os contribuintes (quem mais senão eles?) terão de pagar a conta quando um juiz declara que o Estado pague uma indenização pela desapropriação de um bem particular ou interpreta a superlotação num presídio como uma violação da Oitava Emenda, que proíbe penas cruéis e incomuns?

Ainda sobre o direito de acesso ao judiciário, complementam<sup>29</sup>:

Todos os direitos custam caro porque todos eles pressupõem que o contribuinte financie um mecanismo eficiente de supervisão, que monitore o exercício dos direitos e o imponha quando necessário. No quadro do Estado, as instituições mais conhecidas que monitoram as injustiças e garantem os direitos são os próprios tribunais. Com efeito, a noção de que os direitos são basicamente “muralhas contra o Estado” muitas vezes se apoia na ideia equivocada de que o Judiciário não é um dos poderes do Estado e que os juízes (cujas jurisdição se exerce sobre os policiais, os membros dos poderes executivo e legislativo e os outros juízes) não são funcionários públicos que vivem de um salário pago pelo governo; constituem elementos essenciais do Estado. A acessibilidade do Judiciário e a possibilidade de recurso são realizações triunfantes do Estado liberal. Suas despesas operativas são pagas com o dinheiro do fisco, canalizado para os tribunais e seus funcionários; o

---

<sup>27</sup> Direitos por vezes controversos, em homenagem ao primado da igualdade e do respeito ao orçamento. De todas as formas, não é essa a discussão deste capítulo.

<sup>28</sup> *Op. Cit.*, p. 16

<sup>29</sup> *Op. Cit.*, p. 31

Judiciário, em si e por si, é incapaz de coletar essa renda.

A máquina judiciária depende de injeções milionárias para funcionar e, assim, quando invocada, garantir os direitos pleiteados. Não há possibilidade alguma de o judiciário funcionar no vácuo orçamentário.

Noutro giro, também se revela sobremaneira equivocada a visão de que a melhor solução para o andamento da sociedade é a não intervenção do Estado, como se esse fato representasse economia aos cofres públicos. Não o representa, pois até mesmo o direito de propriedade, por mais que possa sair dos bolsos dos proprietários, depende de ação do Estado para que a sua garantia seja plena.

Um proprietário de um imóvel, por exemplo, depende da potencial prestação do Estado para que o direito à propriedade seja usufruído em sua plenitude. Ora, caso o Estado não destinasse orçamento às forças de segurança pública, como poderia o proprietário de um imóvel ter a absoluta certeza de que seu imóvel não seria invadido pelos “movimentos” sem teto? É a potencialidade da reprimenda policial, financiada pelo orçamento público, o que inibe a ação de tais grupos. Logo, o direito de propriedade existe (e é legítimo), mas a potencialidade da atividade fiscalizatória e repressiva do Estado, para a garantia do direito, também custa aos cofres públicos.

Portanto, foi demonstrado que até mesmo os direitos mais básicos são financiados pelo Estado. Partindo deste pressuposto fático, os autores em voga concluem, de acordo com o raciocínio exposto neste tópico, que todos os direitos são positivos e custam. Veja-se<sup>30</sup>:

O financiamento de direitos básicos por meio da renda tributária nos ajuda a ver claramente que os direitos são bens públicos: serviços sociais pagos pelo contribuinte e administrados pelo governo, cujo objetivo é aperfeiçoar o bem-estar coletivo e individual. Todos os direitos são positivos.

Ainda<sup>31</sup>:

Os direitos de propriedade só tem sentido quando as autoridades públicas usam a coerção para excluir os não proprietários, que, na ausência da lei, bem poderiam invadir propriedades cujos proprietários gostariam de conservá-las como santuários invioláveis. Além disso, na mesma medida que os mercados pressupõem um sistema confiável de registros oficiais, protegendo os títulos de propriedade contra desafios que jamais teriam fim na ausência de tal sistema, assim também os direitos de propriedade pressupõem a existência de

---

<sup>30</sup> *Op. Cit.*, p. 35

<sup>31</sup> *Op. Cit.*, p. 40

muitos funcionários públicos competentes, honestos e adequadamente pagos fora da força policial.

Assim, é de se concluir que os direitos têm custos, e esses custos são garantidos através dos contribuintes. Logo, é evidente que o Direito Tributário está diretamente relacionado com a cidadania. Como será visto, a Administração Pública está conectada ao princípio da moralidade, que importa numa melhor gestão e transparência dos recursos públicos e atos administrativos. A Administração Pública, no exercício de suas funções, deve buscar entregar ao cidadão um serviço público de qualidade, de forma célere e da forma mais econômica possível, conforme previsto no *caput* do artigo 70 da CF/88, onde se revela o princípio da economicidade.

Sunstein e Holmes<sup>32</sup> assinalam a indispensabilidade da tributação para a garantia dos direitos básicos, uma vez que, “para fazer tudo isso, primeiro o Estado precisa coletar dinheiro por meio da tributação e, depois, usar esse dinheiro de maneira inteligente e responsável”.

Sendo assim, cidadania e tributação são institutos intimamente ligados, de forma que, quando o Estado tributa os contribuintes, deve tomar cuidado para não fazer desta tributação ato ilegal ou arbitrário, o que teria o potencial de aumentar a judicialização. Uma vez que o Estado verifica que determinado contribuinte deva ser autuado, além dos limites desta autuação, ele (Estado) deve se preocupar com a racionalização deste processo administrativo, tanto para o recebimento dos créditos tributários (se constituídos), quanto para assegurar ao contribuinte que não seja tributado ilegalmente (no caso de autuações equivocadas). Ambos os movimentos culminam na garantia do interesse público, que deve sempre ser visado pelo agente administrativo.

O objeto da presente pesquisa, como já demonstrado nas breves linhas introdutórias, é demonstrar que alguns tribunais administrativos tributários não contribuem para um sistema judiciário mais célere e eficiente, justamente no que atine à não observância do sistema de precedentes nos moldes da legislação processual adjetiva, culminando em um judiciário afetado por uma carga quase que infundável de processos, exigindo alto custo orçamentário, o que vai na contramão da economicidade e da racionalização processual.

Se tudo isso representa um custo orçamentário, sustentado em sua grande maioria pelos tributos arrecadados dos contribuintes, é certo que a via administrativa deve, por uma questão de coerência, evitar que a máquina judiciária seja acionada desnecessariamente.

---

<sup>32</sup> *Op. Cit.*, p. 59



## 2 NECESSIDADE DE RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA

Até o presente momento, defendeu-se que a tributação é evento inerente ao funcionamento do Estado, pois através da arrecadação tributária o Estado pode dar efetividade ao cumprimento das tarefas às quais está constitucionalmente submetido. Logo, é necessário que essa arrecadação seja administrada eficientemente, evitando-se gastos desnecessários.

Portanto, referente ao cenário exposto, é imprescindível demonstrar efetivamente a realidade do judiciário brasileiro no que atine à sobrecarga da qual padece. Para tanto, a pesquisa empírica, com dados obtidos através do Relatório Justiça em Números 2022, do Conselho Nacional de Justiça, demonstrará efetivamente que o assoberbamento do judiciário é uma realidade (que tende a aumentar caso nada seja feito). O estudo será complementado pelos relatórios que demonstram a dimensão do problema causado pelo alto custo da máquina judiciária, com propostas de solução que se comunicam com a hipótese da vertente pesquisa.

Nos tópicos seguintes, será abordada a realidade da sobrecarga e alto custo do judiciário em números para, posteriormente, demonstrar-se o seu impacto negativo.

### 2.1 Sobrecarga e congestionamento do Poder Judiciário

Ao se afirmar que a tributação tem relação direta com os valores da cidadania, é ressaltada a importância da racionalização do sistema, justamente para que sejam melhor direcionados os recursos para uma justiça pautada pela celeridade e eficiência, na busca pelo sobreprincípio da segurança jurídica. Em que pese as afirmações retro, tem-se que a justiça brasileira ainda não alcançou tais valores, muito embora empenhada em assegurar uma eficiente prestação dos serviços públicos, nos termos do *caput* do artigo 37 da Lei Maior e, no sentido amplo, garantir a economicidade como corolário dos atos administrativos.

É fato que, conforme será demonstrado no decorrer desta, o sistema jurídico pátrio vem empenhando os seus esforços para racionalização, introduzindo no sistema mecanismos de simplificação decisória e métodos alternativos de resolução de conflitos, tais como a arbitragem, transação tributária e o sistema de precedentes. Ademais, será demonstrado que existem propostas de maior interação entre as instâncias administrativa e judicial. Tal fato é importante para que não se tenha apenas o pensamento crítico quanto ao funcionamento do sistema. Esforços devem também ser notados e, em suas medidas, elogiados.

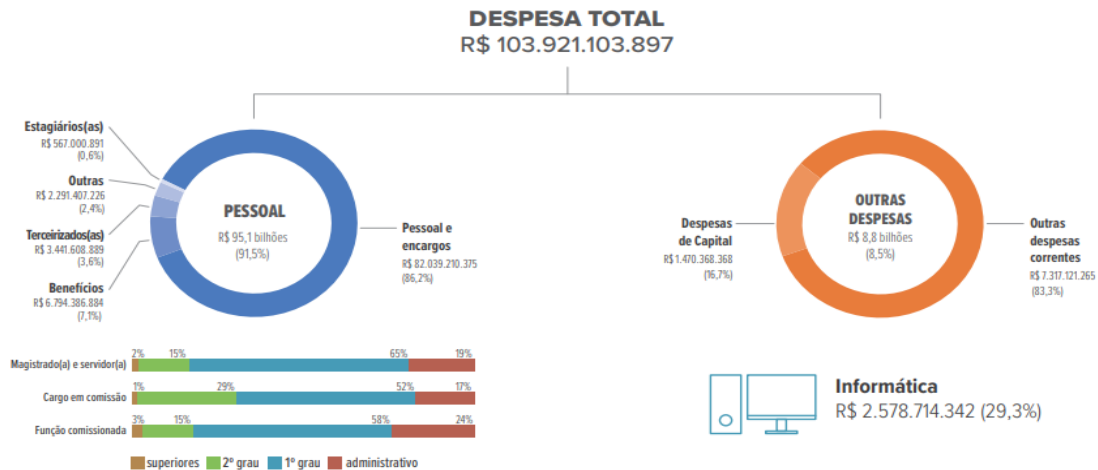
Porém, os esforços que até o momento foram realizados não demonstraram resultados

suficientes no modo que estão sendo implantados.

Para demonstrar tal insuficiência, serão apresentados dados colhidos a partir do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), embasados no Relatório Justiça em Números 2022<sup>33</sup>, onde é demonstrado que o Poder Judiciário está sobrecarregado e essa realidade não parece querer mudar, exceto através de adesão a alguns mecanismos (dentre eles, a integração entre a via administrativa e a judicial, com o sistema de precedentes).

O primeiro ponto que chama a atenção e é necessário registrar (após análise do Relatório Justiça em Números 2022<sup>34</sup>), é o seguinte: o custo da máquina judiciária. A despesa total consignada no relatório é de R\$ 103.921.103.897, sendo R\$ 95,1 bilhões de reais com recursos humanos e 8,8 bilhões em outras despesas. Veja-se:

Figura 3 – Custo da Máquina Judiciária



Fonte: Conselho Nacional de Justiça, 2022

Compete-se, para o tema, focar nos gastos com recursos humanos.

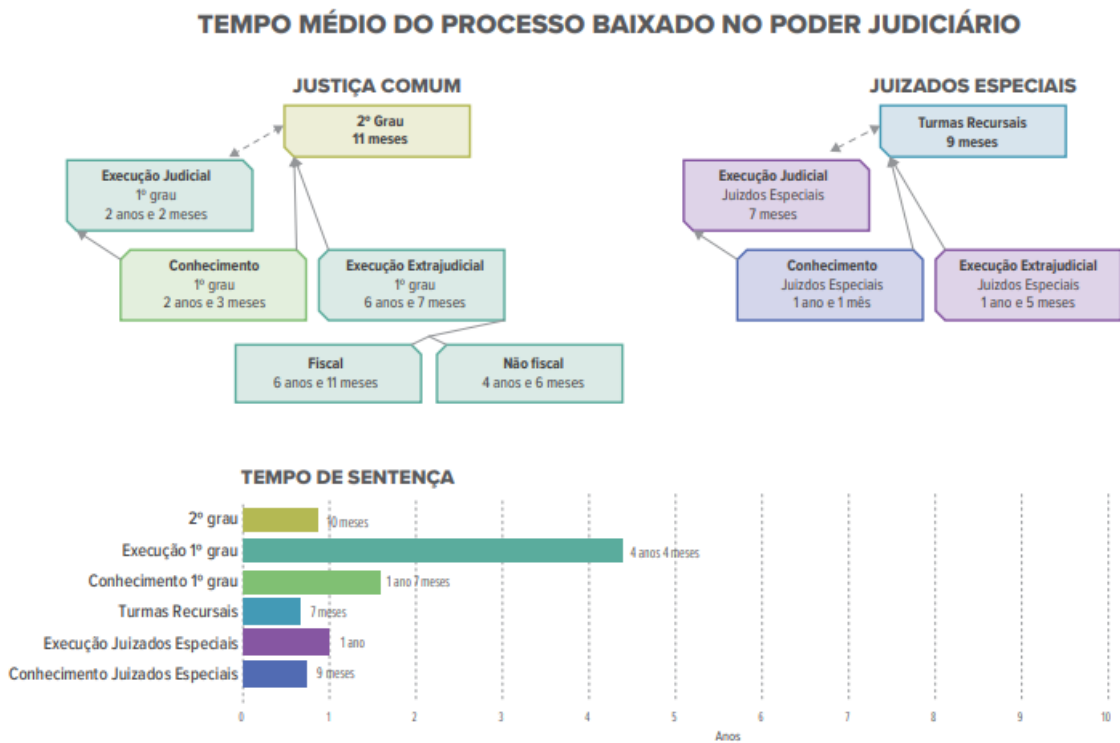
Quando é feita uma análise dos gastos com magistrados, servidores, cargos em comissão e função comissionada, conclui-se que há uma natural prevalência de gastos com o primeiro grau. No caso dos magistrados, por exemplo, verifica-se 65% ocupando o primeiro grau, e 15% ocupando o segundo grau. Quanto à ocupação com os Tribunais Superiores, no gráfico observa-se que magistrados e servidores representam apenas 2% do total de magistrados e servidores de todo o sistema.

<sup>33</sup> O Relatório Justiça em Números é disciplinado pela Resolução CNJ nº 76, de 12 de maio de 2009. O Relatório compõe o sistema de estatísticas do Poder Judiciário.

<sup>34</sup> CNJ. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022.pdf>

No segundo gráfico apresentado, verificam-se informações quanto ao tempo médio de baixa dos processos, sendo de 2 anos e 3 meses para processos de conhecimento no primeiro grau, e 11 meses para o segundo grau. No caso das execuções fiscais, o tempo médio de baixa do processo é impressionante: 6 anos e 11 meses. Eis a leitura do gráfico:

Figura 4 – Tempo Médio de Sentença



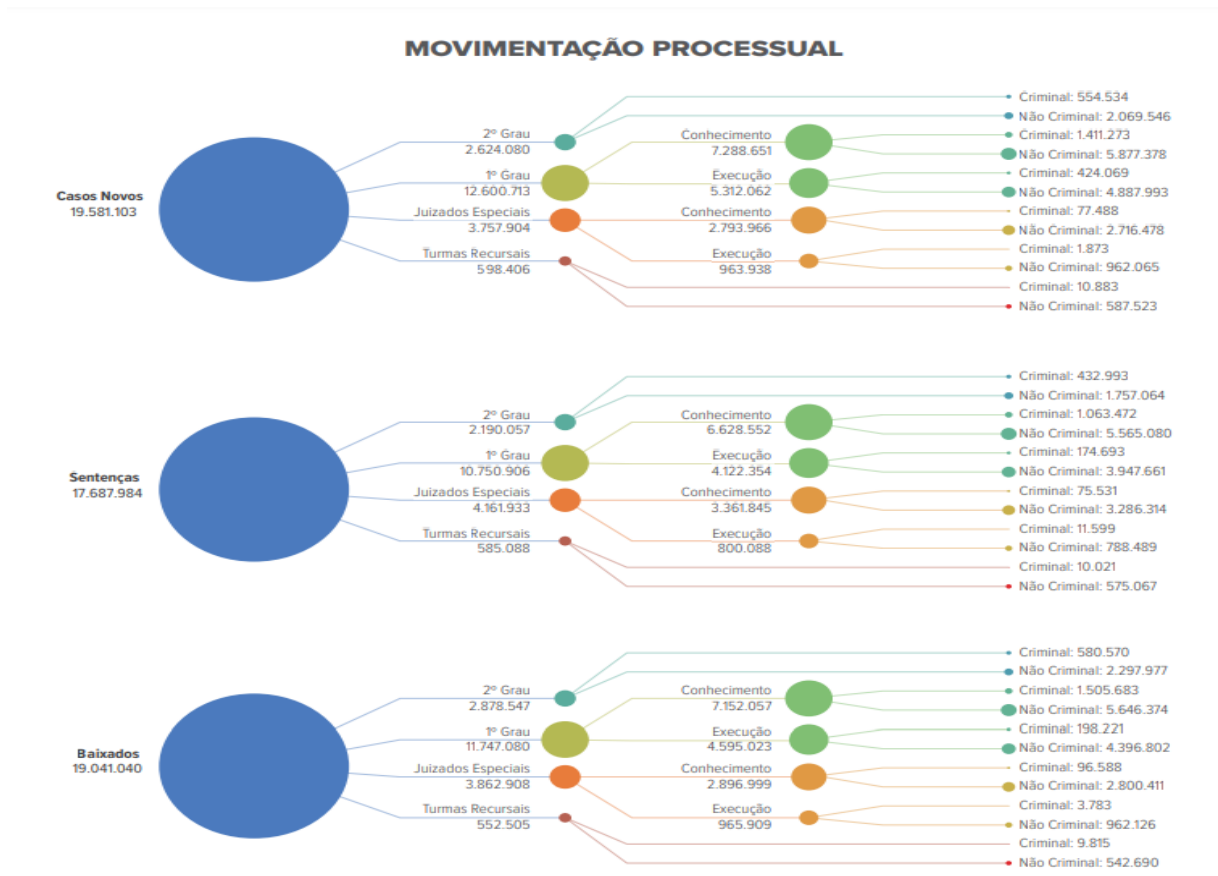
Fonte: Conselho Nacional de Justiça, 2022

Pode-se começar a desenhar, assim, uma imagem de que a racionalização dos processos é uma necessidade urgente no sistema judiciário. Em que pese a fila de processos existentes em andamento nos termos do gráfico acima, tem-se ainda que considerar que, a cada dia, novas ações são interpostas, sobrecarregando ainda mais este sistema.

Os números da litigiosidade também são proporcionados pelo Relatório. É necessário se debruçar, apenas, sobre as jurisdições que apreciam matéria tributária: justiça estadual e justiça federal. Na justiça estadual, os casos novos representam o total de 19.581.103 processos entrados, sendo certo que, deste total, 12.600.713 são casos referentes ao primeiro grau (execução e processos de conhecimento). Entre processos de conhecimento e execução “não criminais” em primeiro grau, chega-se ao número de 10.765.371 casos novos entrados no judiciário.

Em comparação com o número de processos baixados, que foi de 19.041.040 processos, com 11.747.080 referentes ao primeiro grau (execução e processos de conhecimento), percebe-se uma ligeira demonstração de que ainda entram mais casos novos em relação aos processos baixados. Já o número de casos “não criminais”, baixados em primeiro grau, foi de 10.043 processos. Veja-se o gráfico que expressa o quanto fora exposto acima:

Figura 5 – Movimentação Processual Justiça Estadual

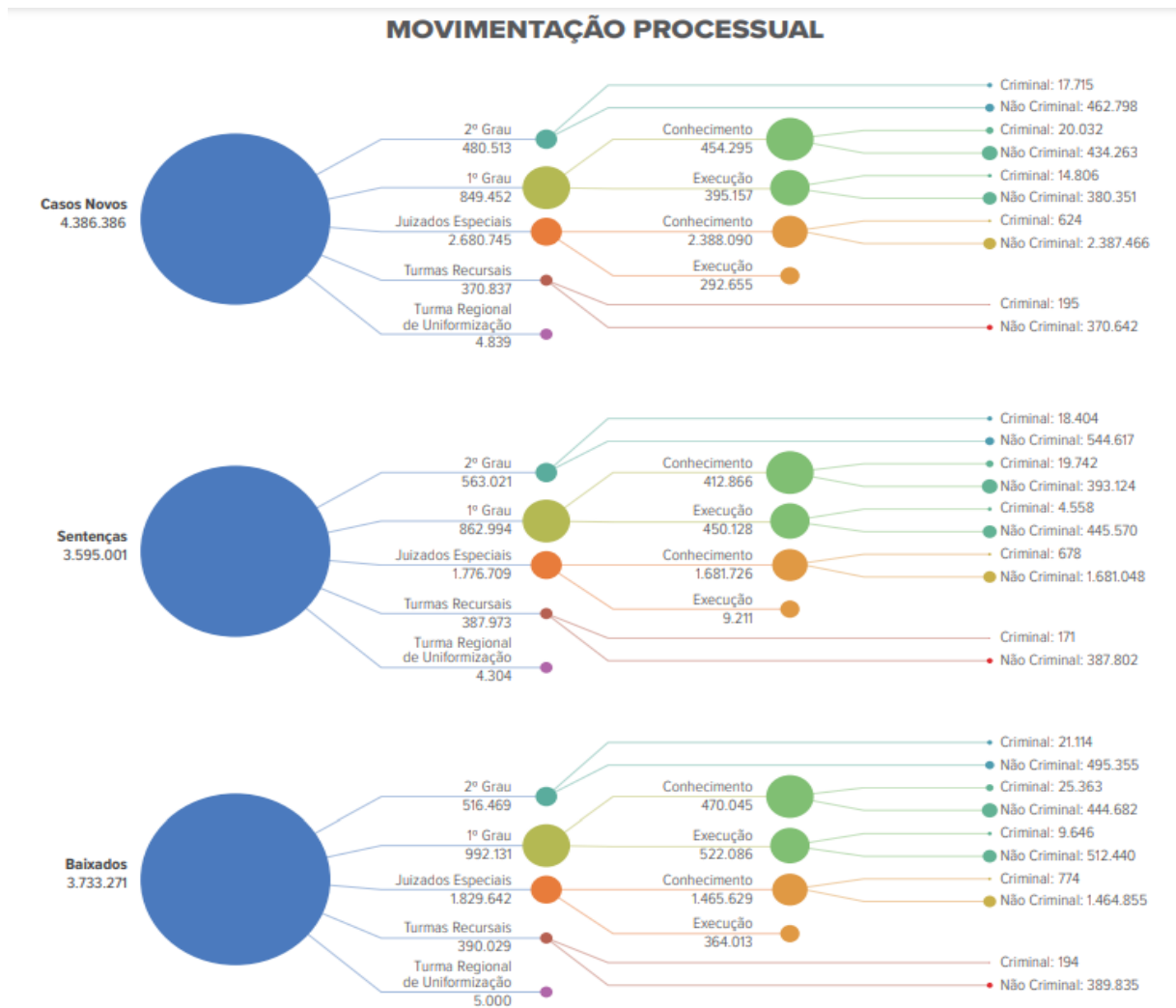


Fonte: Conselho Nacional de Justiça, 2022

Portanto, seguindo essa perspectiva e sem propostas de mudança, o problema do sobrecarregamento de processos na justiça estadual tende a se perpetuar.

No caso da justiça federal, os casos novos representaram 4.386.386 demandas. Caso realizado um contraste do número de demandas novas com casos baixados, chega-se igualmente diante de prejuízo para a Administração Pública. A seguir, é possível observar que os casos julgados são menores do que o número de novos processos entrados, o que representa sobrecarga para o judiciário, acarretando lentidão no funcionamento do sistema:

Figura 6 – Movimentação Processual Justiça Federal

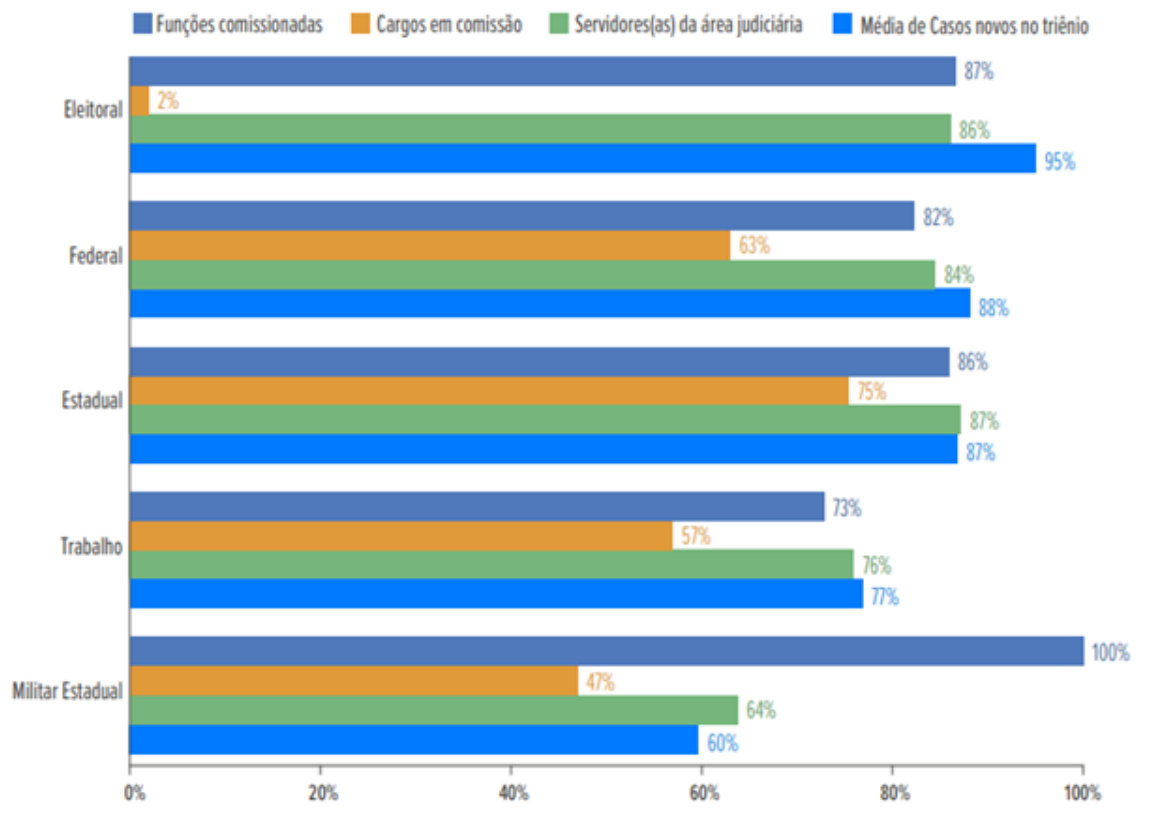


Fonte: Conselho Nacional de Justiça, 2022

Após a leitura da movimentação processual, o Relatório conclui que a taxa de congestionamento do sistema é de 76,2% para os processos sob a tutela da justiça estadual, e de 73,2% sobre os processos federais. Ambos representando aumento da taxa de congestionamento, dada equação entre “casos novos x casos baixados”, sempre prejudicial.

Para finalizar o presente capítulo, outra informação é bastante importante: a proporção entre casos novos e servidores. Novamente, é necessário focar apenas na justiça estadual e federal. Eis os termos dos dados proporcionais:

Figura 7 – Proporção de casos novos, Servidores(as) da Área Judiciária, Cargos em Comissão e Funções Comissionadas no Primeiro Grau de Jurisdição, por ramo de justiça.



Fonte: Conselho Nacional de Justiça, 2022

Nas barras azul escuro, laranja e verde, verifica-se o percentual de funções comissionadas, cargos em comissão e servidores da área judiciária. A barra azul turquesa representa a média de casos novos do triênio. Tanto na Justiça Federal, quanto na estadual, há vantagem na média de casos novos em relação ao número de servidores e outros cargos comissionados.

Todos os gráficos constantes no Relatório indicam um grave problema para o funcionamento da justiça no Brasil: falta de racionalização de processos, acarretando um congestionamento do Poder Judiciário.

Dessa forma, em que pese a CF/88 ter garantido o acesso à justiça<sup>3536</sup>, privilegiando o modelo democrático<sup>37</sup> e cidadão, é fato que o judiciário está congestionado e a própria CF/88

<sup>35</sup> Art 5º, XXXIV, a, CF: XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

<sup>36</sup> Art. 5º, XXXV, CF: a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

<sup>37</sup> Segundo o Relatório: Em média, a cada grupo de 100.000 habitantes, 10.675 ingressaram com uma ação judicial no ano de 2020, conforme Figura 61. Houve uma redução de 12,3% no número de casos por mil habitantes em relação a 2019. Neste indicador, são computados somente os processos de conhecimento e de execução de títulos

começa a estabelecer alguns mecanismos de simplificação decisória e métodos alternativos de resolução de controvérsias para reverter esse quadro. Também o Código de Processo Civil de 2015 (CPC/15) trouxe outros mecanismos de simplificação decisória, mirando efetivamente reduzir a sobrecarga, fato notório no Poder Judiciário. A racionalização é uma urgência para a saúde do próprio sistema.

Ainda, apenas a título de exemplo, chama-se à baila o apontamento do montante dos créditos federais inscritos na dívida ativa da União, que representam R\$ 2.1 trilhões (para 2019)<sup>38</sup>, consoante matéria veiculada pela “Agência Brasil”, em março de 2019. É evidente que estes créditos poderão ser objeto de judicialização, gerando um enorme “caixa de capital improdutivo”, desprestigiando-se o interesse público. A propósito, a judicialização sobre tais créditos, dado modelo de instâncias adotado no Brasil, poderá durar anos (e talvez décadas), pois há um emaranhado de recursos que podem ser manejados até a discussão chegar nos Tribunais Superiores, mantendo-se a improdutividade destes créditos.

Atenta a esta realidade, a União tem buscado diversos esforços para regularização de débitos pela transação tributária. Eduardo Marcial Ferreira Jardim<sup>39</sup>, em 2019, já havia sinalizado esforços da União para redução do problema, quando do Projeto de Lei nº 1649/2019<sup>40</sup> (Projeto de Lei do Devedor Contumaz), destacando o que se afirma no primeiro capítulo a respeito dos reflexos do problema de sobrecarga/lentidão em evidência no campo da cidadania:

Não é sem razão, aliás, que a PGFN apresentou um Projeto de Lei. 1649/2019 objetivado a revelar a dimensão do problema e, sobretudo, buscando soluções efetivas com relação ao assunto, por óbvio, de graves repercussões na amplitude do interesse público e no exercício da própria cidadania.

No que atine aos débitos não inscritos na Dívida Ativa da União, os números também causam espanto. Os créditos ainda não inscritos em dívida ativa podem estar na fase de fiscalizatória/preparatória, ou sob os efeitos da suspensão da exigibilidade. Nessa fase,

---

extrajudiciais, excluindo, portanto, da base de cálculo as execuções judiciais iniciadas.

<sup>38</sup> OLIVEIRA, Kelly. Dívidas com a União passam de R\$ 2 trilhões, 44% são irrecuperáveis Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-03/dividas-com-uniao-passam-de-r-2-trilhoes-44-sao-irrecuperaveis>.

<sup>39</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Métodos alternativos de cobrança do crédito tributário. *In*: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; DE JESUS, Isabela Bonfá; Novos Rumos do Processo Tributário, Judicial, Administrativo e Métodos Alternativos de Cobrança do Crédito Tributário; 2019; Noeses, p. 920.

<sup>40</sup> Ementa: Estabelece medidas para o combate ao devedor contumaz e de fortalecimento da cobrança da dívida ativa e altera a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, a Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992, e a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

outrossim, a sonegação também surge como grande vilã da cobrança efetiva do crédito tributário. Jardim<sup>41</sup>, novamente em pesquisa empírica sobre os números estimados, consigna que:

Feitas essas ponderações, torna-se de mister trazer à baila as informações do Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional em relação ao ano de 2015, segundo as quais a estimativa de sonegação de tributos federais naquele período teria importado em 452 bilhões de reais. Se projetado esse valor para as demais unidades federativas, em harmonia com o percentual da partilha de 70% União e 30% para as demais, o total estimado no plano nacional somaria 645 bilhões de reais somente em 2015! Assim, uma vez computado o importe de R\$ 645 bilhões por ano, sem levar em conta o crescimento da arrecadação, teríamos uma sonegação estimada em 2,5 trilhões entre 2015 e 2019<sup>42</sup>.

E, na sequência, o referido autor, quando da síntese conclusiva entre os créditos inscritos e não inscritos na dívida ativa, registra que, ainda que em termos aproximados, a conjugação entre os débitos inscritos e não inscritos acabaria “totalizando, assim, a cifra astronômica de 5.5 trilhões de reais, o que revela as vicissitudes na administração do crédito tributário”.

Portanto, se tais números impressionam, é claro que o sistema deve buscar meios de simplificar a cobrança do crédito tributário e, ao mesmo tempo, empreender esforços para que o controle de legalidade do crédito tributário na via administrativa acompanhe o Poder Judiciário, ampliando a integração entre as instâncias, beneficiando ambas as partes.

Para tanto, e objeto da presente pesquisa, foi inserido no sistema constitucional o sistema de precedentes, que vem avançando paulatinamente (até mesmo no Congresso Nacional), tendo o seu maior movimento com a promulgação do Código de Processo Civil de 2015. Em síntese, tal movimento preponderantemente objetiva a redução do contencioso, pretendendo o desafogamento do sistema.

Percebe-se que a sua implementação e sua ampliação para a esfera administrativa auxiliará na redução dos números trabalhados neste capítulo de suma importância para o presente, conforme será apontado nos subcapítulos seguintes.

## 2.2 Dimensão do contencioso tributário brasileiro

No presente subtópico, será abordado sobre o documento elaborado pelo “Observatório

---

<sup>41</sup> *Op. Cit.*, p. 921.

<sup>42</sup> O artigo do referido autor é de 2019.



do Contencioso Tributário no Brasil”, elaborado pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (INSPER) em relatórios publicados referentes aos anos de 2018 e 2019<sup>43</sup>. Para organizar a exposição, o ideal é separar os dois relatórios por período.

- Relatório 2019 (ano de referência 2018):

No ano de 2019, o trabalho se debruçou sobre o custo do contencioso tributário brasileiro, administrativo e judicial, bem como para realizar o necessário contraste em relação à mediana dos países da OCDE e da América Latina. O método de comparação foi o percentual do contencioso tributário com o PIB estimado para o ano de 2018, a partir de dados colhidos através de alguns órgãos.

A preocupação do estudo repousa no seguinte problema: o tamanho do contencioso tributário (administrativo e judicial) impacta negativamente na economia do país, seja pelo acúmulo de capital improdutivo (créditos tributários parados), perda de competitividade em relação a outros países cujo ambiente tributário seja mais seguro, alto custo das empresas com gestão tributária (em vez de mão de obra, infraestrutura, etc), perda de confiança para com a Administração Pública etc. É o que se pode notar logo no tópico “*contexto da pesquisa*”<sup>44</sup>:

Com o propósito de orientar as discussões sobre o sistema tributário brasileiro, o Núcleo de Tributação do Insper levantou e consolidou o valor dos processos tributários em tramitação no Brasil de forma comparada a outros países. Este dado – ainda pouco investigado para o país, sobretudo, em termos comparativos –, é particularmente importante para o entender o grau de (des)ajuste do sistema tributário brasileiro aos parâmetros mundiais e, conseqüentemente, reconhecer a direção a ser seguida no caminho das melhores práticas tributárias internacionais. Isto porque, o tamanho do contencioso tributário pode ser visto como uma medida indireta da qualidade do sistema tributário de um país e seus efeitos sobre a economia, em particular, sobre os investimentos, a segurança jurídica e a posição competitiva do país em relação ao resto do mundo.

Quanto à metodologia<sup>45</sup>:

---

<sup>43</sup> Os relatórios se referem aos períodos de 2018 e 2019. São os últimos relatórios formulados pelo Insper sobre a dimensão do problema. Ambos os relatórios servem para ilustrar, ainda que sob uma perspectiva subestimada, o tamanho do contencioso tributário nacional. Ainda que se refiram a exercícios passados, são importantes para se demonstrar a dimensão do problema.

<sup>44</sup> INSUPER. Contencioso tributário no Brasil – Relatório 2019 – Ano de referência 2018. Publicado em julho de 2020. Disponível em: [https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso\\_tributario\\_Relatorio2019\\_092020\\_v2.pdf](https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf)

<sup>45</sup> *Op. Cit.*, p. 02/03.

Este relatório apresenta, inicialmente, as medidas do contencioso tributário para uma amostra de países, a partir de dados de relatório da OCDE. Na sequência, são detalhados os resultados, relativos ao Brasil, para o ano de 2018, obtidos por metodologia e coleta realizados por este Núcleo, contemplando as vias judiciais e administrativas, nos três níveis federativos. Trata-se da maior contribuição feita pela pesquisa, pois representa o indicador de contencioso tributário mais abrangente já calculado para o país. Finalmente, na última seção, os dados obtidos para o Brasil são confrontados com as estimativas para outros países.

#### Levantamento Internacional

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) disponibiliza, a cada biênio, o valor estimado do contencioso administrativo tributário nos países-membros e países colaboradores (como é o caso do Brasil). Os últimos dados divulgados para o contencioso são apresentados no relatório *Tax Administration: Comparative Information on OCDE and Other Advanced and Emerging Economies*, de 2015 (OCDE, 2015), e se referem ao ano de 2013. Para viabilizar a comparação entre países, utilizou-se como denominador o PIB de cada país para o ano de 2013.

Estimação atualizada do Contencioso Tributário para o Brasil para obter uma métrica mais completa e atualizada para o Brasil e aprimorar a comparação internacional realizada, o Núcleo de Tributação do Insper desenvolveu uma metodologia para a atualização da estimativa do contencioso tributário brasileiro, abrangendo as vias judicial e administrativa, a partir da coleta e consolidação de dados nos três níveis federativos. Vale acrescentar, ademais, que o comparativo com os dados internacionais de contencioso tributário administrativo, relativos ao ano de 2013, em nada comprometem a validade das conclusões, uma vez que o objetivo da análise é possibilitar que inferências acerca da qualidade do sistema tributário brasileiro sejam feitas, sob uma ótica estrutural, e não conjuntural.

Foram realizadas coletas de dados junto a bases estatísticas públicas: (a) Receita Federal do Brasil (RFB), para se obter o valor dos créditos ativos com exigibilidade suspensa em função de processo administrativo<sup>1</sup> e dos créditos com exigibilidade suspensa relativos a processos judiciais de iniciativa dos contribuintes<sup>2</sup>, (b) Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), para se obter uma estimativa do valor da dívida ativa tributária da União, dado usado como proxy para o contencioso judicial federal<sup>3</sup>, (c) Secretarias de Fazenda estaduais e municipais, para se obter estimativas sobre o contencioso administrativo nos Estados e Municípios e (d) o Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público (SICONFI), da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), para obtenção das estimativas de dívida ativa tributária para Estados e Municípios, usadas como medidas aproximadas do contencioso judicial estadual e municipal. Ressalta-se ainda que os dados relativos aos itens c e d não retratam a totalidade do contencioso tributário por uma indisponibilidade de dados públicos. Ou seja, é possível afirmar que, embora uma vasta coleta de dados tenha sido realizada, a estimativa ainda está subestimada.

Nota-se, portanto, que se trata de um trabalho baseado nas informações prestadas a partir de diversos órgãos que realmente lidam com o sistema tributário brasileiro, o que lhe confere credibilidade, ainda que os dados possam estar subestimados.

De todas as formas, a partir de tais coletas de dados, o Relatório sob estudo apontou os seguintes números:

Figura 8 – Contencioso Tributário do Brasil – Ano de referência 2018

Nível federativo	Via Processual	Contencioso Tributário (R\$ bilhões)	Contencioso Tributário (% PIB)
Federal	Administrativo	1.119	16%
	Judicial	2.364	35%
Estadual	Judicial e Administrativo	1.088	16%
Municipal	Judicial e Administrativo	410	6%
<b>Total</b>		<b>4.981</b>	<b>73%</b>

**Notas:** Para 2018, foram considerados os dados disponibilizados pela RFB no documento "Análise dos créditos ativos" (dezembro/2018) (RFB, 2018), por ser um relatório mais completo e detalhado. Todavia, vale observar que tais dados divergem dos informados no Relatório de Gestão do Ministério da Fazenda a respeito do valor dos acervos de processos junto a DRJ e CARF (2018) (disponível em: <http://www.economia.gov.br/aceso-a-informacao/auditorias/arquivos/relatorio-de-gestao-2018-mf.pdf>. Acesso em 8 out. 2019). Segundo informação obtida via pedido de acesso à informação, "o conceito de 'Exigibilidade Suspensa por Processo Administrativo' utilizado no documento 'Análise do Créditos Ativos dezembro/2018' é mais abrangente que o divulgado pelo Ministério da Fazenda, pois, além de envolver os processos localizados em órgãos de julgamento (DRJ e CARF), inclui os processos que se encontram em unidades da RFB para atividades preparatórias e complementares do contencioso administrativo, tais como promover a ciência da decisão do órgão julgador; aguardar o pagamento ou apresentação de impugnação, de manifestação de inconformidade ou de recursos; dar cumprimento à decisão do órgão julgador etc. Assim, sob esse critério, os valores suspensos em unidades administrativas em dezembro de 2018 perfaziam um montante de aproximadamente R\$ 306 bilhões, que somados aos R\$ 757,60 bilhões, compõe um montante de R\$ 1,063 bilhões, bastante próximo ao apresentado no documento 'Análise do Créditos Ativos dezembro/2018'" (Protocolo nº 03006008537201974, resposta em 25 out. 2019). A estimativa de PIB para o Brasil, em 2018, foi de R\$ 6,83 trilhões.

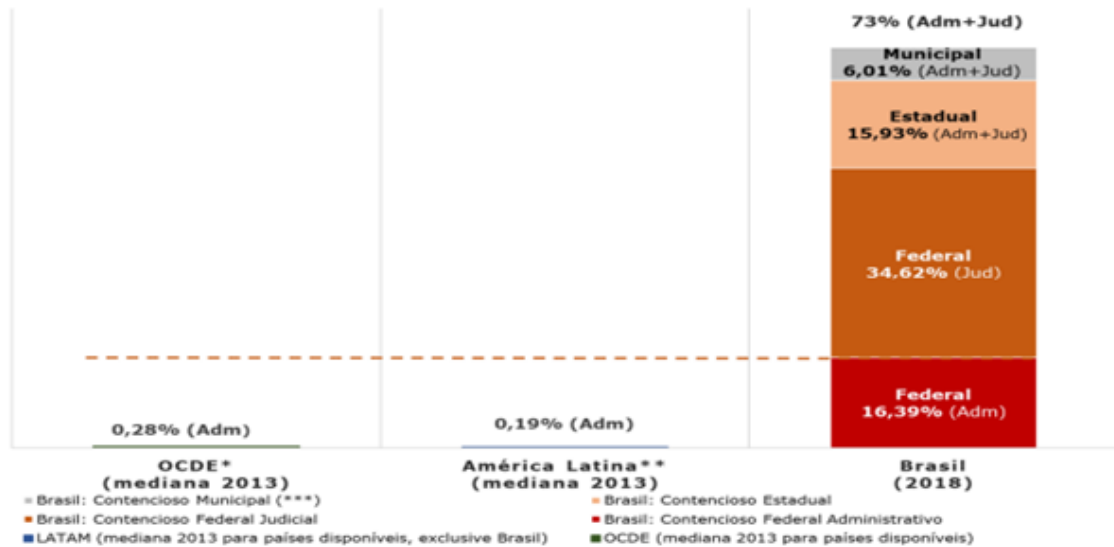
**Fonte:** FMI (2019), OCDE (2015), RFB (2013) e RFB (2018).

Fonte: INSPER, 2019

Portanto, para o ano de 2018, concluiu-se que o tamanho do contencioso tributário foi de R\$ 4.981 bilhões de reais, representando cerca de 73% do PIB daquele ano, estimado em R\$ 6,83 trilhões, o que, comparado à mediana de países da OCDE e da América Latina, demonstra uma grande disparidade.

A seguir:

Figura 9 – Comparativo entre o Valor do Contencioso Tributário para uma amostra de Países da OCDE, da América Latina e Brasil (% PIB) - 2013 e 2018



**Notas:** (Adm.) corresponde a Contencioso Administrativo e (Jud.) a Contencioso Judicial. (\*) Corresponde à mediana de uma amostra de nove países membros da OCDE. (\*\*) Corresponde à mediana de uma amostra de países da América Latina: Argentina, Chile, Colômbia, Costa Rica e México, exclusive Brasil. (\*\*\*) Para estimar o valor dos processos na via judicial estadual, foram considerados os dados de dívida ativa dos estados em 2018, reportados pelo SICONFI/STN. Para via administrativas, foram coletados dados através dos sites das secretarias de fazenda estaduais. Foram encontradas informações para os seguintes estados: Bahia, Ceará, Goiás (jul/2019), Minas Gerais, Mato Grosso, Pará, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins. (\*\*\*\*) Para a via judicial municipal, foram utilizados os dados de dívida ativa municipal de 2018, reportados pelo SICONFI/STN. Nos casos em que o dado não estava disponível, utilizou-se o dado de 2017. Ao todo, foram considerados 3.996 municípios. Para a via administrativa municipal, considerou-se apenas o valor do contencioso do município de São Paulo em 2018, único disponível entre as capitais pesquisadas.

**Fonte:** OCDE (2015), RFB (2018), PGFN (2019), SICONFI/STN (2018), FMI (2019) e Secretarias estaduais e municipais de Fazenda (2018).

Fonte: INSPER, 2019

A partir dos dados colhidos, conclui-se pela necessidade de se adotar métodos mais eficazes para cobrança e controle do crédito tributário, pois um volume alto de créditos tributários revela “um grande estoque de capital improdutivo (FMI, 2017). Ou seja, recursos que poderiam ser empregados na produção do capital produtivo”<sup>46</sup>.

Contrariamente, o capital que deveria ser produtivamente empregado, é empregado em

<sup>46</sup> *Op. Cit.*, p. 10.

“constituição de provisões para contingências tributárias, contratação de assessorias jurídicas e contábeis, despesas judiciais, oferecimento de garantias judiciais, entre outros custos de transação nos quais os litigantes acabam incorrendo”.

Portanto, inaugurou-se o Projeto de Pesquisa “*Observatório do Contencioso*”, buscando identificar e apresentar possíveis soluções para amenizar a realidade do contencioso tributário brasileiro. É o que se observa da transcrição da nota conclusiva do Relatório<sup>47</sup>:

Nessa direção, o Núcleo de Tributação do Insper inaugura, com este relatório, o Projeto de Pesquisa “Observatório do Contencioso”, para (i) realizar monitoramento rigoroso e frequente dos níveis de litigiosidade tributária no âmbito da União, dos Estados e dos Municípios, e, (ii) por meio da divulgação de medidas exitosas adotadas pelos entes federativos, incentivar a adoção de boas práticas para redução de litígios e do grau de incerteza presente no sistema tributário atual.

- Relatório 2020 (Ano de referência 2019):

Igualmente, no Relatório de 2020, demonstra-se a mesma preocupação externada no relatório anterior, qual seja, a disfuncionalidade do sistema tributário brasileiro, propulsora de efeitos econômicos indesejáveis. Entretanto, como para este trabalho foi possível utilizar os pedidos de acesso à informação – pela Lei de Acesso à Informação (LAI), a própria instituição considerou o relatório 2020 mais completo e abrangente.

Logo, eis a metodologia aplicada<sup>48</sup>:

Assim, para obtenção da base amostral, bem como para o ano de 2018, foram realizadas coletas de dados junto a bases estatísticas públicas:

- a) Receita Federal do Brasil (RFB), para se obter o valor dos créditos ativos com exigibilidade suspensa em razão de processos administrativos 6 e dos créditos com exigibilidade suspensa relativos a processos judiciais de iniciativa dos contribuintes<sup>7</sup>;
- b) Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), para se obter o valor da dívida ativa tributária da União, dado usado como proxy para o contencioso judicial federal;
- c) Secretarias de Fazenda estaduais e municipais, para se obter estimativas sobre o contencioso administrativo nos Estados e Municípios, e
- d) o Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público (SICONFI), da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), para se obter uma estimativa do valor da dívida ativa tributária de Estados e Municípios, dado

<sup>47</sup> *Op. Cit.*, p. 11.

<sup>48</sup> Contencioso tributário no Brasil – Relatório 2020 – Ano de referência 2019. Publicado em janeiro de 2021. Disponível em: [https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso\\_tributario\\_relatorio2020\\_vf10.pdf](https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf), p. 5/6.

usado como proxy para o contencioso judicial estadual e municipal.

Como explicitado no relatório anterior, os dados relativos aos itens c e d não eram suficientes para retratar a totalidade do contencioso tributário dos entes subnacionais por uma indisponibilidade de dados públicos. Assim, visando suprir, ainda que parcialmente, essa insuficiência dos dados disponíveis nas bases públicas consultadas para estimar o contencioso de 2018, a coleta dos dados de 2019 seguiu uma estratégia complementar.

Além de utilizar os dados disponíveis nas bases públicas listadas acima<sup>8</sup>, este Núcleo:

e) transmitiu pedidos, via Lei de Acesso à Informação, aos 26 Municípios das capitais, ao Distrito Federal, aos 26 Estados e à União, solicitando informações referentes ao estoque do contencioso administrativo tributário e ao estoque da dívida ativa tributária, atualizados até 31 de dezembro de 2019. A utilização dos pedidos de acesso à informação, em comparação com a metodologia adotada para a coleta dos dados de 2018, permitiu a ampliação da amostra de dados analisados referentes ao ano de 2019, em especial no que se refere aos Estados e Municípios das capitais.

A partir da metodologia retro, concluiu-se uma estimativa de que o contencioso tributário brasileiro atingiu a casa de 5,44 trilhões de reais em 2019, representando cerca de 75% do PIB para aquele ano<sup>49</sup>, semelhante ao percentual verificado para o ano de 2018. Logo, conclui-se que o tamanho do contencioso tributário brasileiro é disfuncional, visto que revela elevado valor em comparação com o PIB do país.

Passa-se à demonstração desses valores a nível federativo, nas figuras seguintes:

Figura 10 – Contencioso Tributário, por Nível Federativo e Escala Processual em 2019

Nível federativo	Esfera Processual	Contencioso Tributário		
		R\$ bilhões	% PIB	Composição
Federal	Judicial	2.673,1	36,8%	49,1%
	Administrativo	1.152,6	15,9%	21,2%
Estadual	Judicial (27/27)	917,7	12,6%	16,9%
	Administrativo (23/27)	259,8	3,6%	4,8%
Capitais	Judicial (24/26)	251,8	3,5%	4,6%
	Administrativo (10/26)	17,4	0,2%	0,3%
Demais Municípios	Judicial (4.074/5.543)	170,4	2,3%	3,1%
<b>Total</b>		<b>5.442,8</b>	<b>75,0%</b>	<b>100,0%</b>

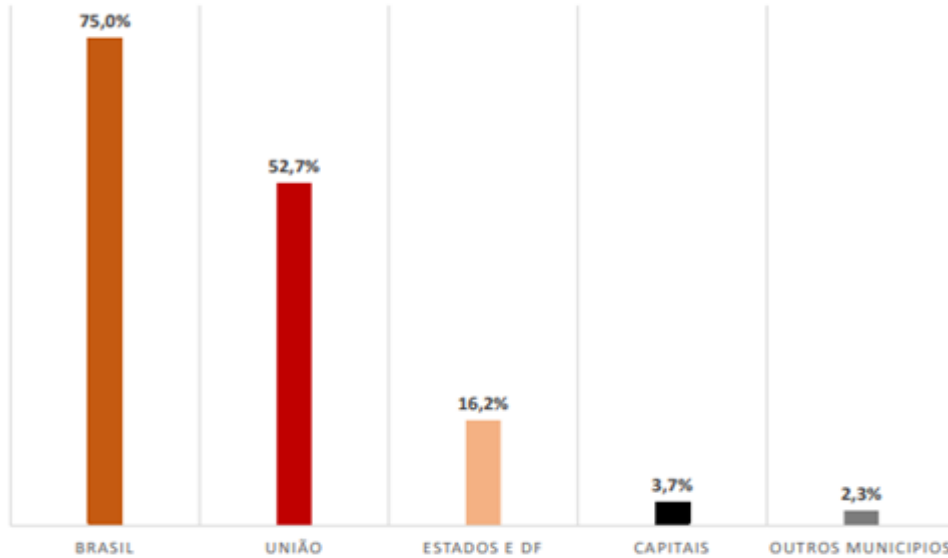
**Notas:** (i) Dados entre parênteses retratam o número de entes federativos abrangidos pela Pesquisa em relação ao número de entes existentes por nível federativo. (ii) Ademais, vale observar que as estimativas de contencioso tributário, tanto na via judicial quanto na administrativa, tendem a estar subestimadas, devido à indisponibilidade de dados de uma parcela dos Municípios, em especial aqueles de menor porte.

**Fonte:** IBGE, PGFN, RFB, STN e informações obtidas com Estados e Municípios das capitais via Lei de Acesso à Informação (vide Anexos I e II).

Fonte: INSPER, 2019

<sup>49</sup> *Op. Cit.*, p. 07.

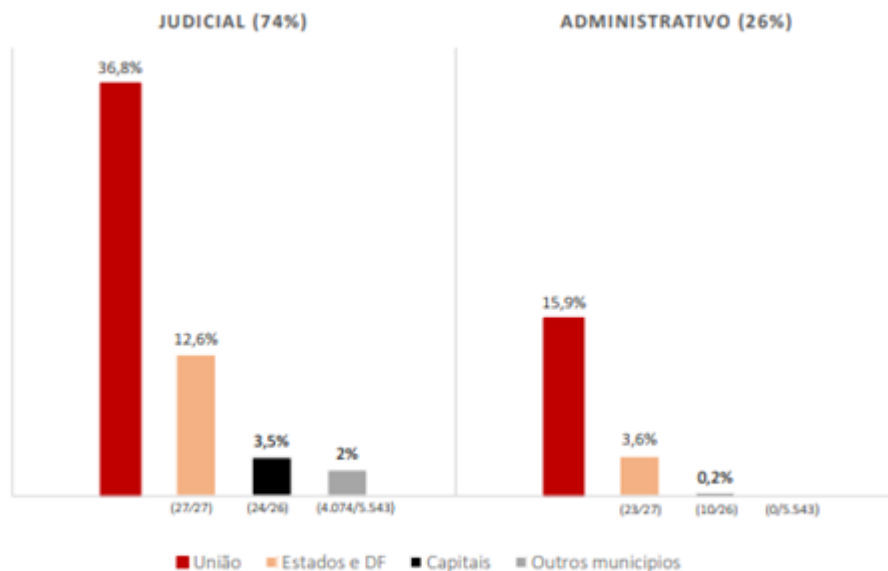
Figura 11 – Contencioso Tributário, Judicial e Administrativo, por Nível Federativo (% PIB, em 2019)



Fonte: IBGE, PGFN, RFB, STN e informações obtidas com Estados e Municípios das capitais via Lei de Acesso à Informação (vide Anexos I e II).

Fonte: INSPER, 2019

Figura 12 – Valor dos Processos Tributários por Esfera Processual e Nível Federativo do PIB, em 2019)



Fonte: IBGE, PGFN, RFB, STN e informações obtidas com Estados e Municípios das capitais via Lei de Acesso à Informação (vide Anexos I e II).

Fonte: INSPER, 2019

Especialmente o quadro de nº 03, aponta a necessidade urgente em se evitar a judicialização de matérias que poderiam ser resolvidas quando do contencioso administrativo tributário, ou mesmo quando do controle do crédito tributário na via administrativa. O contencioso administrativo tributário deve funcionar como um filtro das discussões que chegarão ao judiciário, diminuindo a judicialização e auxiliando no seu descongestionamento. O contencioso judicial é enorme em comparação com o administrativo, e uma política do contencioso administrativo mais eficaz, poderia ajudar a reduzir os números deste quadro.

De acordo com os quadros, o contencioso tributário da União se revela dominante em relação aos demais entes. O Relatório registra que a estimativa ultrapassa ligeiramente 2018, mas devido a alguns fatores isolados (obtenção de informações pela LAI e aumento no número de entes federativos pesquisados), pode-se afirmar que não houve um aumento substancial entre 2018 e 2019. Veja-se:

Figura 13 – Evolução do Número de Entes por Nível Federativo cobertos pela Pesquisa

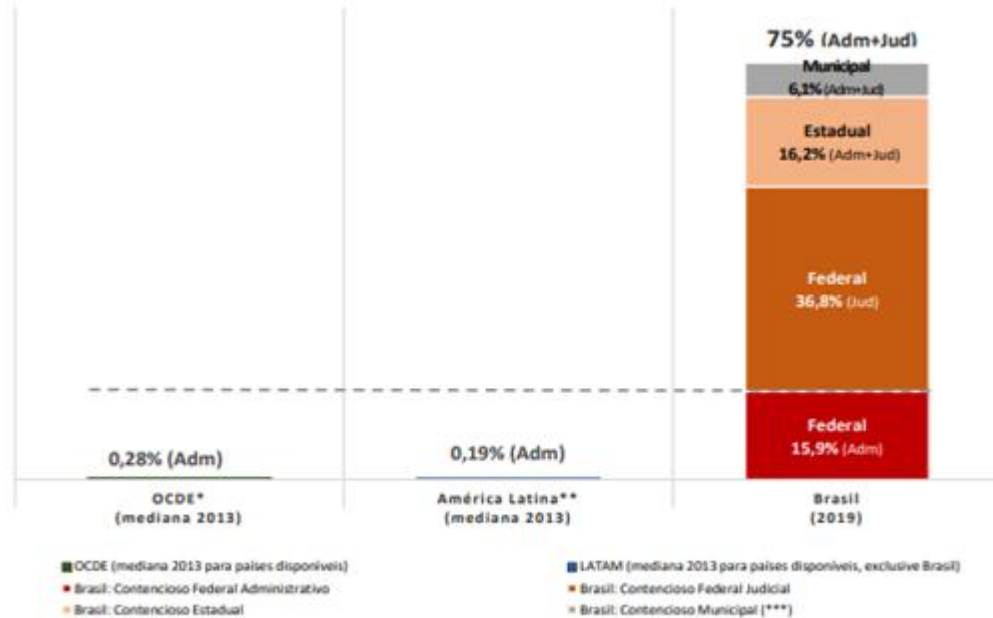
Nível Federativo	Judicial		Administrativo	
	2018	2019	2018	2019
Estados + DF	26	27	9	23
Capitais	24	24	1	10
Municípios	2.140	4.074	0	0

Fonte: INSPER, 2022

Quanto ao quadro comparativo com a mediana de países da América Latina e da OCDE, muito embora o relatório tenha demonstrado a impossibilidade de se atualizar os dados, em virtude da não disponibilização pelos relatórios da série *Tax Administration*, da OCDE, observa-se que igualmente há proximidade com o relatório de 2018, demonstrando-se que o Brasil segue muito distante do parâmetro erigido a partir dos países comparados. Veja-se:



Figura 14 – Comparativo entre o Valor do Contencioso Tributário para uma amostra de Países da OCDE, da América Latina (exclusive Brasil) e Brasil (% PIB)



Fonte: OCDE (2015), Secretarias estaduais e municipais de Fazenda, Siconfi/STN, PGFN e RFB.

Fonte: INSPER, 2022

Portanto, partindo-se das informações fornecidas através do Relatório Justiça em Números 2022 a respeito do custo da máquina judiciária, bem como através dos relatórios do contencioso tributário no Brasil para os anos de 2018 e 2019, verifica-se que há um enorme congestionamento no judiciário pátrio, bem como que o custo da máquina judiciária é realmente alto e, dessa forma, propostas de mudanças são urgentes e necessárias.

A seguir, serão analisadas as causas deste congestionamento, bem como algumas hipóteses levantadas para solucionar ou amenizar esse diagnóstico. Como forma de ladrilhar o caminho do presente para ingresso no sistema de precedentes, revela-se que a sua implementação figura como um dos mecanismos para redução do problema do contencioso tributário pátrio e custo da máquina judiciária.

### 2.3 Hipóteses sobre a alta litigiosidade tributária brasileira

No último subcapítulo, constam relatórios buscando diagnosticar o contencioso tributário brasileiro, mormente o seu tamanho e seu custo. Em parceria com o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), foi elaborado o *“Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário*

*Brasileiro*<sup>50</sup>”, que utilizou dados dos relatórios do Insper referentes aos anos de 2018 e 2019<sup>51</sup> para, então, apresentar soluções ou alternativas para o desafogamento do sistema.

No tópico “Objetivo da Pesquisa”, percebe-se que a preocupação está em identificar “como as soluções de litígios na área tributária poderiam ser melhoradas, buscando qualificar a prestação jurisdicional de acordo com os princípios constitucionais da celeridade, duração razoável do processo, contraditório e ampla defesa”<sup>52</sup>. Apontou a pesquisa<sup>53</sup> que, para atingir tais objetivos, algumas metodologias foram eleitas, dentre elas, maior interação entre o contencioso administrativo e judicial, com o sistema de precedentes, refletindo-se sobre a “efetividade das decisões proferidas no âmbito judicial” e a sua repercussão “na atuação da administração tributária e do contribuinte”. Veja-se:

Identificar a interação entre o contencioso judicial e o administrativo, avaliando o impacto deste, positivo ou negativo, na efetividade das decisões proferidas no âmbito judicial;

Investigar se a formatação do sistema processual civil aplicado ao direito tributário contribui para a morosidade na apreciação de processos tributários pelo Poder Judiciário, considerando, entre outros elementos, a superposição e racionalização de instâncias julgadoras; a especialização dos(as) magistrados(as); a repercussão das decisões judiciais na atuação da administração tributária e do contribuinte assim como na arrecadação tributária quando favoráveis à Fazenda Pública; os instrumentos para resolução consensual de conflitos em matéria tributária; a sistemática de condenação das partes ao pagamento de honorários advocatícios e assunção de outros custos do processo;

Identificar como o sistema de precedentes e os controles concentrado e difuso de constitucionalidade podem afetar a celeridade e razoável duração do processo em julgamentos de matéria tributária assim como a modificação ou o aperfeiçoamento do sistema tributário e instrumentos de julgamento, como a modulação de efeitos das decisões judiciais e seus impactos jurídicos e econômicos;

Identificar as possíveis causas e os incentivos ao litígio tributário judicial relacionados à complexidade do sistema tributário brasileiro (quais tributos geram potencialmente mais contencioso, etc.) e as obrigações conexas à principal, como mandados de segurança visando à expedição de certidões de regularidade fiscal, liberação de mercadorias etc.

---

<sup>50</sup> Conselho Nacional de Justiça. Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro: relatório final de pesquisa / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa. – Brasília: CNJ, 2022.

<sup>51</sup> Ainda que a pesquisa tenha sido elaborada em 2022, com publicação prevista para 2023, revela-se o motivo de se ter utilizado os relatórios referentes a 2018 e 2019. Foi a partir destes trabalhos que o Insper, em parceria com o CNJ, elaborou o diagnóstico que denuncia a disfuncionalidade do sistema e as propostas de solução, dentre as quais se encontra o sistema de precedentes na esfera administrativa, com maior integração e interação entre as instâncias.

<sup>52</sup> *Op. Cit.*, p. 19.

<sup>53</sup> *Op. Cit.*, p. 19.

O relatório contou com análise de dados colhidos a partir do CNJ, STF, STJ, TRF's, e 18 Tribunais de Justiça estaduais, no recorte temporal de 10 anos (2011/2021), cuja metodologia utilizada para identificar os dados foi pautada nos seguintes itens<sup>54</sup>:

Por meio dessa metodologia, o conteúdo dos processos e das decisões judiciais é analisado para identificar: (i) as origens dos litígios; (ii) o status do processo, local e histórico de tramitação; (iii) os fundamentos das decisões (entre os quais o princípio da legalidade), assim como a forma de sua aplicação; (iv) os casos fundados em questão substancial de mérito ou preliminares de invalidade formal; (v) o objeto da discussão (como os conflitos federativos); e (iv) a importância da atuação de julgadores especialistas nessas matérias para se obter uma decisão efetiva e de mérito.

A compilação e análise dos dados obtidos com o auxílio dessas técnicas de ciência da computação permitem traçar um diagnóstico completo do contencioso judicial tributário, das causas dos litígios e da relação de cooperação entre Fisco e contribuintes, o que irá subsidiar a proposição de sugestões para seu aprimoramento.

(...)

Em síntese, as metodologias descritas podem ser agrupadas em (i) técnicas voltadas para extração de dados e identificação do conteúdo das decisões e peças judiciais, bem como para análise, comparação e agrupamento desses dados; (ii) análise individual e agrupada de decisões judiciais e seus respectivos dados; (iii) pesquisa e análise da jurisprudência, doutrina, relatórios e estudos nacionais e internacionais a respeito de aspectos jurídicos, socioeconômicos, orçamentários, fiscais e de políticas públicas; e (iv) confronto dos dados empíricos obtidos com informações e experiências pesquisadas. Pelo que se verifica das hipóteses e perguntas, a investigação passa necessariamente pela análise e pelo cruzamento dos seguintes dados empíricos: (i) conteúdo das decisões e das peças processuais (objeto, fundamento e resultado do julgamento); (ii) aspectos procedimentais (órgão julgador, tempo e local de tramitação); (iii) aspectos subjetivos dos julgadores (formação e experiência); (iv) percepções subjetivas e qualitativas dos atores-chave; (v) dados quantitativos e estatísticos relativos aos processos judiciais a aspectos socioeconômicos e financeiros (públicos e privados); (vi) estrutura orgânica dos tribunais e órgãos julgadores do Judiciário brasileiro; e (vii) legislação que rege o sistema tributário pátrio (material e processual). Assim, no contexto da metodologia apresentada, busca-se confirmar ou infirmar as hipóteses bem como responder às perguntas, tanto as previstas no edital como as propostas no presente documento, voltadas à identificação dos pontos de melhoria e às soluções de litígios judiciais na área tributária.

Uma vez que já foi apontado o tamanho do contencioso tributário, através dos relatórios referentes aos anos de 2018 e 2019, e por não pretender alongar-se em informações desnecessárias para o tema em debate (uma vez que o diagnóstico ora em estudo possui 314 laudas e diversas hipóteses de solução do problema), agora será feita a análise objetiva sobre as

---

<sup>54</sup> *Op. Cit.*, p. 21/22.

causas dos problemas apontados.

Tal como registrado nos relatórios do último subtópico, elaborou-se as hipóteses de solução do problema “considerando o cenário de muita incerteza e insegurança vinculado ao contencioso tributário brasileiro”, fato que, sem dúvidas, “impacta não apenas os agentes econômicos envolvidos nas disputas, como reflete diretamente na capacidade de atração de investimentos pelo País”<sup>55</sup>. Não é preciso se alongar para concluir que a perda da capacidade de investimentos no país tem o condão de afetar o campo da cidadania, uma vez que os recursos advindos de investimentos podem ser empregados pelo Estado para a melhor prestação dos serviços constitucionalmente garantidos aos cidadãos, minando as chagas sociais.

O diagnóstico apresenta diversas hipóteses sobre o problema da disfuncionalidade do contencioso tributário brasileiro. Dentre os problemas relatados, é possível perceber que o campo da cidadania é sobremaneira afetado por um sistema tributário caro, disfuncional e inseguro, eis que a captação de recursos, além de instável, ainda se vê diante do problema da potencial perda de investimentos no país.

Primeiro, porque o Estado não pode utilizar o capital representado pelos créditos tributários inscritos e não inscritos para a consecução dos serviços públicos. A falta de efetividade na cobrança, neste prisma, revela-se como um dos grandes problemas em um ambiente onde um processo tributário pode levar décadas de discussão. Segundo, porque um ambiente custoso, imprevisível e inseguro não é atraente para investimentos. Segundo o relatório, a insegurança nas relações tributárias decorre de diversos fatores, quais sejam<sup>56</sup>:

Em novo relatório (MESSIAS et al., 2020), publicado em dezembro de 2020 e elaborado com base em dados de 2019, foi observado um aumento do referido percentual de 73% para 75% do PIB, correspondentes a R\$ 5,44 trilhões, dos quais R\$ 4,01 trilhões (74% do total) estão envolvidos em disputas nos tribunais federais, estaduais e municipais (para os quais se obteve dados)<sup>57</sup>.

Além disso, segundo pesquisa divulgada pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) (LEORATTI, 2019), a conclusão de um processo tributário no Brasil leva em média 18 anos e 11 meses, incluindo as fases administrativa e judicial.

No relatório “Tax Certainty – IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers” (FMI; OECD, 2017), a OCDE indica como principais fatores para a insegurança nas relações tributárias: (i) diferenças permanentes ou frequentes entre o entendimento dos legisladores e as orientações da administração tributária; (ii) processos com longa duração; (iii) alto custo do

---

<sup>55</sup> *Op. Cit.*, p. 29.

<sup>56</sup> *Op. Cit.*, p. 30.

<sup>57</sup> Essa informação confirma a exposição do subcapítulo que trata do contencioso judicial brasileiro.

processo, que restringe a garantia de segurança jurídica às empresas de grande porte; e (iv) imprevisibilidade das decisões e deficiência na publicação da jurisprudência.

O alto índice de insegurança nas relações tributárias do país foi constatado em estudo realizado pelo Centre for Business Taxation, da University of Oxford, para a verificação da incerteza quanto à tributação de pessoas jurídicas em 21 países (DEVEREUX, 2016), em que o Brasil ficou à frente apenas da Índia.

Indicadores como alta litigiosidade e percepção de insegurança do sistema tributário brasileiro têm grande potencial para causar distorções negativas na economia, na atração de investimentos e na segurança jurídica. A título de exemplo, no relatório “Tax uncertainty: economic evidence and policy responses” (EUROPEAN COMMISSION, 2017), publicado pela Comissão Europeia em 2017, são mencionados diversos estudos econômicos que, com base em evidências empíricas, apontam a incerteza no ambiente tributário como um fator relevante de interferência negativa no desenvolvimento econômico de países.

Conclusão semelhante foi obtida na elaboração do índice “Economic Policy Uncertainty” (BAKER, [2020?]), de pesquisadores das universidades Northwestern, Stanford e de Chicago, no qual se constatou que a incerteza no âmbito tributário afeta significativa e negativamente a geração de empregos e investimentos. Entre os dados analisados pelos pesquisadores, a incerteza foi inferida a partir de valores de provisões tributárias nos países pesquisados.

De acordo com o artigo “Raising productivity through structural reforms in Brazil” (ARNOLD; GRUNDKLE, 2021), o complexo sistema tributário brasileiro reduz a produtividade das empresas no país, na medida em que demanda altos investimentos para cumprimento de obrigações tributárias. Na mesma linha, de acordo com dados do FMI (FMI, 2017), o alto volume de créditos tributários forma um grande estoque de capital improdutivo, ou seja, recursos que poderiam ser empregados em qualificação de mão de obra, melhoria de processos produtivos e de gestão, em vez de estarem alocados para discussões tributárias.

Em complemento às questões diretamente vinculadas à estrutura e ao processo de julgamento dos litígios tributários, acredita-se que a redução do contencioso perpassa também por medidas de simplificação e harmonização do sistema tributário, bem como de aprimoramento da relação entre Fisco e contribuinte. Como apontado no Acórdão n. 1.105/2019 do Tribunal de Contas da União (“TCU”), a complexidade do sistema tributário brasileiro está atrelada, entre outros fatores, ao excessivo volume de atos legislativos que envolvem a matéria. De acordo com o TCU:

Calcula-se que em setembro de 2017 a quantidade de normas tributárias em vigor superava a ordem de 26 mil, sendo que durante os 29 anos da CF/88, foram editadas mais de 377 mil normas tributárias (TCU, 2019)<sup>58</sup>.

Portanto, pode-se extrair das informações retro mencionadas que a alta litigiosidade, a complexidade do sistema tributário brasileiro e a demora na resolução dos processos tributários figuram como os principais motivos para a insegurança jurídica que causa este contencioso tributário brasileiro. Motivos que refletem, como sobejamente sabido, no desenvolvimento

---

<sup>58</sup> Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IPBT), o Brasil produzir, em média, 2 normas por hora, o que aumenta o grau de complexidade apontado. Disponível em: <https://ibpt.com.br/quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-30-anos-da-constituicao-federal-de-1988/>.

econômico do Estado. Em um ambiente de insegurança jurídica tributária, o afastamento de investimentos é evidente, fora os dispêndios das empresas instaladas em campo nacional para a contratação de profissionais especializados para o cumprimento das obrigações tributárias e litigância perante o Estado. A propósito, Marcos de Aguias Villas-Bôas<sup>59</sup> registra que a política tributária deve se preocupar em criar um sistema onde se tenha “o mínimo possível de dispositivos normativos e o máximo de coerência entre eles<sup>60</sup>, previsibilidade e pouco contencioso”.

Os problemas apontados devem apresentar quais são as consequências práticas de sua perpetuação. No presente subcapítulo, buscou-se demonstrar quais são as feridas abertas por um sistema tributário complexo, com uma enorme produção de normas (média de duas por hora), com um alto contencioso e baixa perspectiva de recebimento dos créditos tributários. Este sistema precisa ser revisto, figurando os métodos alternativos de solução de controvérsias como “lição de casa” para os juristas orquestrarem um ambiente mais propício sob a perspectiva jurídico-econômica. A propósito, Villas-Bôas não deixa de constatar que a alta litigiosidade tributária produz efeitos contraditórios, registrando que “quanto mais processos, mais morosos e imprevisíveis os resultados, todos perdem.”.

O relatório traz uma série de hipóteses de resolução do problema do alto contencioso tributário brasileiro, dentre elas, a utilização do sistema de precedentes no âmbito administrativo tributário, eis que o impacto do entendimento judicial sobre a matéria tem o condão de auxiliar no descongestionamento do Poder Judiciário. Portanto, defender a implementação do sistema de precedentes para toda a função jurisdicional não é uma mera reflexão ou cogitação, mas sim fruto de propostas concretas e altamente refletidas por parte da comunidade jurídica. Como será visto, o chamamento do sistema de precedentes ao sistema jurídico pátrio encontra fundamento no alto custo da máquina judiciária, complexidade interpretativa das normas tributárias, falta de estabilidade/previsibilidade das decisões emanadas pelo Estado e a morosidade dos processos, característica de um sistema congestionado.

Firmadas premissas, a partir deste momento, demonstrar-se-á o sistema de precedentes como forma de se almejar a redução do contencioso tributário e a segurança.

---

<sup>59</sup> VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. In dubio pro contribuinte reduz despesas do Estado e Aumenta eficiência. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-dez-21/villas-boas-in-dubio-pro-contribuinte-aumenta-eficiencia-estatal>.

<sup>60</sup> Este fator não infirma a crítica da presente dissertação à produção de normas no Brasil. Havendo coerência entre as normas editadas, a compreensão passa a ser mais simples, não afetando a segurança jurídica.

### 3 O SISTEMA DE PRECEDENTES NO BRASIL

Como precisamente demonstrado, a tributação e a cidadania estão umbilicalmente coligadas, de forma que a arrecadação tributária, ao abastecer os cofres públicos, possibilita ao Estado a consecução de seus serviços que, conforme demonstrado, têm custos que são suportados pela coletividade para o bem comum. Portanto, o manejo dos recursos públicos deve ser racional e econômico, de forma que sejam prestados serviços eficientes à comunidade com responsabilidade financeira, como saúde, lazer, educação, infraestrutura etc.

Uma vez que essa investigação tem como objeto o judiciário, ressalta-se a preocupação com o custo da máquina judiciária, e o indiscutível congestionamento de processos em todas as instâncias, com mais processos ingressando no sistema do que saindo.

Ainda, especificamente no contencioso tributário, demonstrou-se que há uma quantidade infindável de processos que formam um contencioso que gera um alto custo, representando uma disfuncionalidade do sistema em relação aos países comparados, o que despertou a necessidade de identificar as causas do congestionamento e as hipóteses de solução para a atenuação do problema.

Fora par os métodos alternativos de solução de conflitos de natureza tributária, como transação e arbitragem, no relatório do “*Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário*”, o sistema de precedentes, com maior interação entre as instâncias administrativa e judicial, representa um importantíssimo subterfúgio do sistema para impedir a judicialização de processos cuja matéria já tenha sido decidida pelas Cortes Superiores.

Como se deu, assim, a inserção do sistema de precedentes em nosso ordenamento jurídico? Quais passos foram dados? Tal movimento culminou no abandono da *civil law* para a *common law*?

Para responder tais indagações, será feito o seguinte recorte: (i) hipóteses que levaram o ordenamento a implementar o sistema de precedentes; (ii) como essa implementação ocorreu e vem se desenvolvendo, sobretudo em atenção ao CPC/15; e (iii) como os precedentes devem, na égide do CPC/15, ser empregados ou rechaçados nas decisões judiciais.

#### 3.1 Causas da inserção do sistema de precedentes no ordenamento brasileiro

Naturalmente, a sociedade se encontra em contínua transformação, marcada pela contemporaneidade e globalização, de forma que o sistema jurídico precisa acompanhar este

cenário para responder às demandas jurídicas satisfatoriamente<sup>61</sup>.

É necessário considerar que a complexidade de interpretação de normas tributárias (um dos motivos que agravam o contencioso tributário, vide últimos tópicos) também decorre do fato de que a contemporaneidade traz novos desafios e novas realidades à sociedade, alterando as relações interpessoais, e o sistema judiciário precisa responder com eficácia a essas novas realidades. Nesse sentido, José Carlos Francisco<sup>62</sup> discorre acerca da mutação constitucional como necessidade para responder às transformações causadas pelas alterações sociais, políticas e econômicas<sup>63</sup>:

Mas o ambiente contemporâneo é marcado por intensa interação, potencializada por novas ferramentas tecnológicas de comunicação e de negócios (sociedade da informação) razão pela qual as transformações se tornaram mais velozes e complexas, de modo que trocamos o novo pelo mais novo (e, esse, já tem o propósito de ser temporário) e vivemos em permanente risco, contextos reconhecidos como modernidade líquida e sociedade de risco global.

(...)

Tratando-se de alterações formais no ordenamento constitucional realizadas pelo Poder Constituinte Reformador, o texto normativo de 1988, em seus 32 anos de vigência, já foi alterado por 109 emendas ordinárias, 6 emendas de revisão e 2 tratados internacionais com força constitucional. Além disso, vários preceitos da ordem de 1988 transferiram, para leis ordinárias, a tarefa de descrição contínua das ideias e objetivos amplos positivados pelo Constituinte.

Nem sempre o texto constitucional é alterado formalmente, mas a modernidade líquida e a sociedade de risco exigem sua conformação com as ágeis, complexas e relevantes alterações no ambiente de relações interpessoais, de negócios e de instituições. Por isso, essas transformações sociais são as causas metajurídicas que levam aos modos informais de alteração da Constituição (ou mutações constitucionais), de tal modo que os textos normativos são os mesmos, mas o significado deles extraído é alterado em razão do dinamismo da realidade.

Portanto, o que se pretende demonstrar com o tema é que a interpretação do texto deve acompanhar o contexto, ou seja, o sistema jurídico não pode permanecer engessado enquanto o contexto se altera com a contemporaneidade, marcada pela globalização, e seus novos desafios/riscos naturalmente dela decorrentes. Do contrário, teria-se um ordenamento obsoleto, cuja estrutura e normas não responderiam às demandas com a eficácia que se espera, incorrendo

---

<sup>61</sup> Aqui, o termo “satisfatoriamente” deve corresponder ao preenchimento de diversos princípios constitucionais atinentes ao sistema de precedentes, dentre os quais, a título de exemplo, pode-se destacar a segurança jurídica, eficiência, celeridade, previsibilidade, estabilidade e coerência/unidade.

<sup>62</sup> FRANCISCO, José Carlos. A nova constituição de 88?, p. 663/665.

<sup>63</sup> Francisco ressalta que estes cenários são reconhecidos como “sociedade de risco global” e “modernidade líquida”.



a legalidade em evidente crise.

Aliás, no que compete ao contexto, restou consignado na transcrição retro que o “novo” já vem com a perspectiva de ser temporário, o que aumenta o desafio do Poder Judiciário para responder eficientemente as demandas. Em que pese as alterações formais da Constituição, o autor relata que, por vezes, alterações informais são necessárias, justamente quando as alterações formalmente tomadas forem insuficientes.

Segundo Francisco<sup>64</sup>, a mutação (ou alteração) constitucional conta com cinco elementos, quais sejam: objeto, objetivo, sujeito, instrumento e controle.

Quanto ao objeto, é a elasticidade interpretativa que poderá levar à adequação do texto ao contexto, o que demonstra aumento na área de comunicação entre *civil law* e *common law*, como será visto brevemente ainda neste tópico. Portanto, afirma que o “objeto conjuga texto, contexto e problema sub *judice*” para que, assim, seja aplicada a elasticidade interpretativa, ínsita ao sistema de precedentes, a qual reporta que “determina a extensão da mutação, mesmo porque a segurança jurídica depende de limites e de certa dose de rigidez, cabendo ao Constituinte determinar essas bases”.

O objetivo dessa adequação do texto à norma, como já dito, é o de evitar que o texto se torne obsoleto, ou seja, que a legalidade incorra em crise.

Como sujeito, entende-se todo intérprete e aplicador da Constituição Federal, sendo que o controle de constitucionalidade de normas constitucionais, leis e atos normativos é reservado exclusivamente ao Poder Judiciário.

Quanto aos instrumentos, serão eles os elementos pelos quais o intérprete poderá adotar novas compreensões sobre o texto. Francisco<sup>65</sup> exemplifica alguns instrumentos, tais como “pesquisas sociais, livros, artigos, revistas, fatos notórios, costumes, pronunciamentos judiciais e até mesmo textos legais que traduzem, em linguagem normativa expressa, as novas possibilidades abertas por mudanças informais no ordenamento”.

O sistema de precedentes vem para ajudar a resolver o problema da descontextualização do sistema para com as ágeis transformações decorrentes da globalização/contemporaneidade, bem como para auxiliar no seu almejado descongestionamento. Fruto deste movimento, busca-se a prolação de decisões céleres, mas altamente fundamentadas, coesas, íntegras, previsíveis e seguras.

Em outras palavras, busca-se ao mesmo tempo que racionalizar o sistema, atrair a

---

<sup>64</sup> *Op. Cit.*, p. 666.

<sup>65</sup> *Op. Cit.*, p. 667/668.

segurança jurídica para que o judiciário imprima previsibilidade e coerência nos julgados e não profira decisões contraditórias para litigantes em idêntica posição jurídica, reduzindo a litigiosidade e aumentando o grau de confiança entre Administração e administrados.

Sob a ótica de Mateus Guelber Correa<sup>66</sup>, em decorrência dos efeitos da modernidade, os institutos da previsibilidade, integridade e coesão, intimamente ligados ao princípio da segurança jurídica, representam os motivos pelos quais o ordenamento vem buscando a adesão ao sistema de precedentes. Veja-se:

Ademais, como já repisado neste estudo, a modernidade trouxe consigo um aumento no número de relações jurídicas e uma proliferação das ações judiciais. Conseqüentemente, muitas causas repetitivas passaram a ser submetidas aos Tribunais, exigindo desses maior integridade e coesão nas decisões proferidas.

(...)

Desponta, para tanto, o sistema de precedentes como meio de gerar segurança jurídica ao judiciário, equilibrando as decisões proferidas sobre casos semelhantes, e, conseqüentemente, facilitando a compreensão do Direito pela sociedade.

Por todo o exposto, entende-se que três são as vertentes principais dos precedentes judiciais em virtude da segurança jurídica. Primeiro, busca-se a previsibilidade das decisões, pela qual os indivíduos consigam pressupor como o Estado irá analisar seus conflitos, podendo agir em conformidade com os entendimentos já fixados. Desta forma, evita-se a surpresa de decisões diferentes à casos semelhantes. (Cramer, 2016. P. 14)

Segundo, conexo à previsibilidade, encontra-se a estabilidade das decisões judiciais no sistema de precedentes judiciais. Através do uso dos precedentes como fonte de direitos, busca-se uma hermenêutica comum a diferentes órgãos jurisdicionais frente à casos semelhantes, garantindo integridade e coesão da ordem jurídica.

Por fim, a terceira vertente consubstancia-se na proteção da confiança, através da qual, além da previsibilidade futura da decisão a ser proferida, o agente terá segurança de que a norma que respaldou seu direito será levada em conta independente de nova interpretação.

Logo, para o referenciado autor, três são os elementos ligados ao sistema de precedentes, decorrentes do sobreprincípio da segurança jurídica, que são a cognoscibilidade, previsibilidade do sistema como um todo (diferentes instâncias judiciárias julgando casos análogos sob o mesmo manto) e aumento da confiança entre Administração e administrado (princípio da proteção da confiança).

---

<sup>66</sup> CORREA, Mateus Guelber. A Dinâmica dos Precedentes Judiciais e a Segurança Jurídica. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-processual-civil/a-dinamica-dos-precedentes-judiciais-e-a-seguranca-juridica/>

Para Correa, a insegurança jurídica é problema de elevada posição na busca pela completa implementação do sistema de precedentes no nosso ordenamento. O sistema de precedentes, em outros termos, é um dos remédios para atenuar o problema da insegurança jurídica decorrente dos efeitos da contemporaneidade. *In verbis*:

Como já dito, o judiciário brasileiro passa por uma fase de intensa insegurança jurídica, resultado de diferentes decisões proferidas a casos semelhantes. Por isso, conforme se demonstrará ao final, a importância dos precedentes judiciais para a manutenção da Segurança Jurídica, através de um sistema íntegro e coeso, no qual uma ação judicial não corresponde a uma mera aposta.

Avançando no estudo, quais os elementos fáticos que deram fundamento à busca pela implementação do sistema de precedentes? Como será visto, Francisco aponta que três elementos que deram causa à busca pelo sistema de precedentes, tais como (i) a morosidade dos processos, (ii) o alto custo da máquina judiciária e a (iii) prolação de decisões contraditórias para litigantes em idêntica ou muito similar situação jurídica. É sobre estes elementos que se dedicarão as linhas seguintes.

O primeiro deles é a morosidade dos processos. Este elemento representa incômodo e má percepção a quem quer que seja. Não se está aqui afirmando que a culpa pela morosidade deva ser atribuída às varas e secretarias judiciais, que acabam tendo que se esforçar muito para responder satisfatoriamente a um sistema que, além de já se encontrar congestionado, depara-se diariamente com novos casos entrados, sobrecarregando-o ainda mais. Definitivamente, a culpa pela morosidade dos processos não é atribuída aos servidores.

Tampouco se ataca a judicialização em si, visto que esta representa uma das garantias e direitos fundamentais expressos na Constituição Federal. Contudo, é fato que a morosidade é agravada quando uma gama numerosa de processos novos são distribuídos junto às unidades judiciárias, ao passo que há um alto número de demandas vagorosamente tramitando. Francisco<sup>67</sup> elucida esse cenário nos seguintes termos:

A demora no processamento de ações judiciais é efeito de causas diversas, sobretudo de milhões de processos distribuídos por unidades do Poder Judiciário brasileiro. Não por desatino e displicência do Poder Judiciário brasileiro. Não por desatino e displicência de servidores e de juízes, por recursos protelatórios e por outras vicissitudes (embora episódios possam ser pontualmente constatados) mas pelo impressionante volume de ações judiciais e de recursos (que parecem às vezes intermináveis), a um custo financeiro

---

<sup>67</sup> *Op. Cit.*, p. 669.

relevante para o orçamento público, a morosidade do Poder Judiciário se tornou uma constatação conhecida pela sociedade brasileira (com ou sem vinculação direta com o Direito), e merecedora de muitas críticas e propostas de solução.

Portanto, pode-se concluir na mesma linha: a morosidade do judiciário não deve ser resolvida minando o direito de ingresso ao judiciário, nem deve ser direcionada a sua ocorrência aos servidores e magistrados, mas sim a um emaranhado de novas ações ingressadas enquanto as ações já ingressadas ainda se encontram em processamento. Por essa razão, a criação de mecanismos de simplificação decisória pautados pela segurança jurídica, tal como o sistema de precedentes, revela-se tão importante no cenário brasileiro.

Superadas as concepções acerca da morosidade dos processos, é chegado o momento de se debruçar sobre o segundo elemento: o custo da máquina judiciária.

No subcapítulo onde se apresentou o “Relatório Justiça em Números 2022”, verificou-se que o custo total da máquina judiciária gira em torno de 103 bilhões de reais<sup>68</sup>. No subcapítulo onde foi tratado o tamanho do contencioso tributário brasileiro, apontou-se ao contencioso tributário um considerável custo, muito díspar dos países comparados naquele relatório.

De todas as formas, ressalta-se que o Poder Judiciário é indispensável para o exercício da cidadania, pois atua como o verdadeiro guardião da lei, mas essa prestação não deixa de onerar os cofres estatais, abastecidos pela arrecadação tributária. A manutenção do Poder Judiciário é financiada pelos contribuintes e, as decisões ali expedidas que condenam o Estado, acarretando honorários sucumbenciais devidos pelas Fazendas Públicas, acabam também sendo suportadas por esta arrecadação.

Mas, como minimizar a importância do custo com a máquina judiciária, se o Poder Judiciário, quando acionado, tem o dever de guardar a ordem constitucional, dentre a qual constam os direitos e garantias fundamentais? O que se figura indispensável é a racionalização deste custo, de forma que o descongestionamento do sistema judiciário, com a redução do contencioso tributário, revela-se crucial para que este objetivo seja alcançado.

E, como apontado anteriormente, a redução do contencioso passa pelo sistema de precedentes. O Relatório citado aponta, inclusive, a integração entre as instâncias judiciais e administrativas, com aplicação vertical do sistema de precedentes<sup>69</sup>, como um dos mecanismos

---

<sup>68</sup> Nada muito distante do valor apontado no “Relatório Justiça em Números 2021”, cuja despesa total apontada foi de R\$ 100.097.753.052, sendo R\$ 92,7 bilhões de reais com recursos humanos e 7,4 bilhões em outras despesas.

<sup>69</sup> Diretamente, uma das hipóteses do diagnóstico é o sopesamento dos efeitos das decisões firmadas pelo judiciário

para redução do contencioso tributário brasileiro.

A prolação de decisões distintas para contribuintes enquadrados no mesmo patamar é um dos casos que gera insegurança jurídica e aumenta a judicialização. Isso porque, a partir da Constituinte de 1988, com a valorização da viabilidade de acesso ao judiciário, o número de demandas é uma realidade que apenas cresce no Brasil, ocasionando a submersão do sistema judiciário a um infindável número de demandas ajuizadas que, ano após ano, tende a aumentar. O problema deste cenário é exposto por Francisco<sup>70</sup>:

Já as decisões judiciais contraditórias entre si expõem as inconsistências de um modelo de prestação jurisdicional que produz coisas julgadas distintas para pessoas diversas que têm um mesmo problema jurídico. As denominadas “causas repetitivas” (que versam sobre direitos individuais homogêneos) devem ter um mesmo desfecho, mas não eram poucos os casos de julgamentos distintos, pelos quais uma pessoa tinha uma coisa julgada diferente de outra pessoa em relação a uma mesma controvérsia jurídica, fragilizando a segurança jurídica, a igualdade e outros propósitos do Estado de Direito.

Neste ponto, reside um problema grave que atrai o sistema de precedentes no ordenamento pátrio: a falta de unidade das decisões judiciais. Essa hipótese figura como o fundamento principal do chamamento do sistema de precedentes em nosso ordenamento, pautado pelo sistema *civil law*, justamente buscando resolver o problema, adotando mecanismos importantes visando a pacificação das teses firmadas pelos Tribunais Superiores (e também Órgãos Especiais dos Tribunais).

Isso não quer dizer, contudo, que a estrutura *civil law* tenha sido abandonada pelo ordenamento pátrio em detrimento da *common law*. O Brasil não aderiu a *common law* isoladamente.

José Carlos Vieira de Andrade<sup>71</sup>, ao se debruçar sobre os sistemas *civil law* e *common law*, denomina-os como “sistemas de administração”, separando-os como “o sistema de administração executiva” ou “sistema de acto administrativo”, o sistema *civil law*, e como “o sistema de administração judiciária”, o sistema *common law*.

Posteriormente, Andrade identifica as características dos sistemas, nos termos abaixo transcritos:

---

relativo à Administração Pública. Neste sentido, ver a citação às fls. 49.

<sup>70</sup> *Op. Cit.*, p. 670.

<sup>71</sup> ANDRADE, José Carlos Vieira de. Lições de Direito Administrativo. 4ª edição. Imprensa da Universidade de Coimbra. Disponível em: URI:<http://hdl.handle.net/10316.2/36724>, p. 40/41.

- a) um aparelho administrativo centralizado e fortemente hierarquizado: uma administração estadual, configurada no Estado-Administração como pessoa colectiva;
- b) um direito substantivo especial (“*droit administratif*”) que reconhece à Administração poderes de autoridade (competência para a prática de actos jurídicos imperativos) relativamente aos particulares (“autotutela declarativa”);
- c) um “*privilégio de execução*” administrativa para obrigar os particulares a cumprirem (coactivamente, se for caso disso) os deveres estabelecidos unilateralmente pela Administração, sem necessidade de recorrer aos tribunais (“autotutela executiva”);
- d) a subordinação da actuação administrativa a um conjunto significativo de regras legais prévias de direito substantivo (“normas-condição”), que regulam as decisões administrativas, e a um controle aposteriorístico do respectivo cumprimento;
- e) uma autonomia face aos tribunais comuns, por força do princípio da separação dos poderes, sujeita a um (auto)controle ou, quando muito, a uma jurisdição especial com poderes limitados de fiscalização (em regra, só de fiscalização da legalidade e conseqüente anulação de actos ilegais);
- f) a irresponsabilidade dos funcionários (e dos titulares de órgãos) pelos actos ilícitos praticados no exercício de funções (ou sujeição da responsabilização a autorização superior: “garantia administrativa”), quer houvesse, ou não, responsabilidade do Estado (os funcionários respondiam individualmente por ilícitos praticados fora do exercício das funções).

Aqui, na *civil law*, o que se nota é a vinculabilidade dos jurisdicionados (os funcionários da administração) à legislação, destacando-se a autoridade da legislação face aos particulares. Interessante notar que o autor cita a separação dos poderes que se consubstancia em um grande fundamento desta estrutura jurídica.

Por outro lado, quando o autor<sup>72</sup> descreve as características do sistema *common law*, ou “sistema de administração judiciária”, assim demonstra suas características:

- a) Uma organização administrativa fortemente descentralizada (inexistência da figura do Estado-pessoa colectiva; municipalização das atribuições e competências);
- b) Subordinação da Administração ao direito comum (“*common law*”), em parte escrito (“*statutes*”, “*bills*”), em parte estabelecido por precedentes judiciais;
- c) A via judicial (“*due process of law*”) nas relações entre a Administração e os particulares em ambos os sentidos – os tribunais (“*courts*”) podem, a pedido dos particulares, dirigir injunções e condenar a Administração a praticar ou abster-se de praticar actos, a adoptar ou abster-se de comportamentos; esta tem, em regra, de recorrer aos tribunais para executar coactivamente os seus actos;

---

<sup>72</sup> *Op. Cit.*, p. 41/42.

- d) Compensação da ausência de um direito substantivo especial (de uma regulação legal prévia vinculativa da actividade administrativa) pela importância das normas de procedimento e pela intervenção judicial mais intensa, em regra, através de reexame das decisões administrativas;
- e) Existência de um único tipo de tribunais (com jurisdição plena também em face da Administração);
- f) A responsabilidade pessoal dos titulares de cargos públicos por actos ilícitos praticados no exercício das suas funções, como se fosse um particular.

Nota-se, portanto, um antagonismo indiscutível em relação ao sistema *civil law*, principalmente quando se tem como característica a descentralização da Administração, bem como a influência marcante dos precedentes judiciais que a subordinam.

Devido ao avanço das contínuas alterações das relações sociais, há uma aproximação entre os sistemas, como sublinha Andrade<sup>73</sup>, pois “embora sejam as características dos sistemas, verifica-se na realidade, quer a inexistência de sistemas puros, quer uma progressiva aproximação dos sistemas”. Para Andrade, elementos de ambos os sistemas têm se comunicado, daí a progressiva aproximação dos sistemas.

No caso da adoção de mecanismos do direito comum nos países sujeitos ao sistema *civil law*, Andrade destaca que “houve também alterações significativas, no quadro do desenvolvimento dos fenômenos de participação democrática e da afirmação dos direitos fundamentais dos cidadãos perante os poderes públicos”.

Também neste sentido registra Vanessa Pereira Rodrigues Domene<sup>74</sup>:

Trata-se, portanto, de uma importante mudança cultural jurídica em âmbito mundial, em que países tradicionalmente do *common law* passam a editar maior número de leis, buscando-se soluções mais rápidas e não depender apenas de julgamentos de *leading cases*, enquanto países do *civil law* começam a ter previsões em seus ordenamentos jurídicos acerca da utilização, em caráter obrigatório, de precedentes vinculantes, com o intuito de dar maior uniformidade, previsibilidade e estabilidade em suas decisões judiciais, em resgate aos princípios da isonomia e da segurança jurídica à sociedade.

Michele Taruffo<sup>75</sup> também afirma que distinguir os sistemas, com base em adesão ao sistema de precedentes, não encontra mais amparo. Veja-se:

A referência ao precedente não é uma característica peculiar dos

---

<sup>73</sup> *Op. Cit.*, p. 43.

<sup>74</sup> *Op. Cit.*, p. 60.

<sup>75</sup> TARUFFO, Michele. *Processo civil comparado: ensaios. Apresentação, organização e tradução de Daniel Mitidiero*. São Paulo: Marcial Pons, 2011, p. 139

ordenamentos do *common law*, estando agora presente em quase todos os sistemas, mesmo os de *civil law*. Por isso, a distinção tradicional segundo a qual os primeiros seriam fundados sobre os precedentes, enquanto os segundos seriam fundados sobre a lei escrita, não tem mais – admitindo-se que realmente tenha tido passado – qualquer valor descritivo.

A insuficiência dos textos legais frente aos efeitos das alterações econômicas e sociais levou o sistema jurídico pátrio a buscar pela jurisprudência para responder às novas demandas e problemas.

É claro que houve reflexo na atuação dos magistrados que, caso estritamente presos à lei escrita, encontrariam dificuldades para resolver coerentemente os casos novos que invariavelmente chegariam aos tribunais. Eis a chamada “crise de legalidade”, conforme denominam José Américo Zampar Júnior e Juliana Carolina Frutuoso Bizarria<sup>76</sup>:

A crise de legalidade e da noção de soberania são apontados como os motivos principais da convergência entre os sistemas *civil law* e *common law*. O abandono do formalismo interpretativo, em que a atividade do intérprete se resume à identificação de significados predeterminados pelo legislador, com o reconhecimento da atuação judicial como criadora e concretizadora de normas abertas, aliado à força do constitucionalismo e do poder conferido ao julgador para controlar a constitucionalidade da lei no caso concreto, são fatores que descaracterizam o ideal de juiz do *civil law*, criado a partir da revolução francesa como “*bouche de la loi*”. A aplicação estrita da lei passou a não ser suficiente para garantir a certeza e a segurança jurídica.

Além disso, deparou-se com a problemática de que a vagueza e a equivocidade das normas permitem que a lei seja interpretada de diversas formas, a interpretação não se restringe à declaração de sentido, é permeada de valoração e atribuição de significado, o que fez surgir no *civil law* a preocupação com a crescente coexistência de decisões distintas para casos similares, situação indesejável para um Estado que supõe que a lei deva ser igual a todos. Desse ponto de vista, a aproximação entre os sistemas e o conseqüente dever de respeito aos precedentes justifica-se na necessidade de igualdade de tratamento perante o direito e da segurança jurídica, elementos que integram a ótica de ambos os sistemas.

Em linhas gerais, a aproximação dos elementos de ambos os sistemas permite aos magistrados uma atuação mais abrangente.

Um fator importante para este cenário é o de que, no Direito pátrio, vigora o princípio da Supremacia da Constituição, fonte suprema do ordenamento. A partir desta concepção, o

---

<sup>76</sup> ZAMPAR JÚNIOR, José Américo; BIZARRIA, Juliana Carolina Frutuoso. A Transcendência dos fundamentos determinantes da declaração de inconstitucionalidade da lei em sede de controle concentrado. In: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; DE JESUS, Isabela Bonfá; Novos Rumos do Processo Tributário, Judicial, Administrativo e Métodos Alternativos de Cobrança do Crédito Tributário; 2019; Noeses, p. 857/886.



ponto unificador do sistema jurídico brasileiro é a Constituição Federal, e a partir dos seus valores e princípios, o magistrado passa a ter maior elasticidade interpretativa para decidir. Entrementes, não quer isso dizer que o sistema pátrio esteja abandonando o *civil law* e aderindo ao *common law*.

Portanto, o que há é o aumento da área de comunicação entre os sistemas, de forma que o Brasil não abandonou a *civil law*. Trata-se de uma indubitável evolução que Maurício Barros sintetiza ao dizer<sup>77</sup>:

Como visto, a doutrina do *stare decisis* brasileiro pautou-se na alteração da legislação para tornar vinculantes os precedentes, o que revela um misto de elementos de *common law* na essência e de *civil law* na forma, porquanto não houve uma evolução cultural natural entre a fase dos precedentes meramente persuasivos, no passado, para os precedentes vinculantes atuais. Foi necessária a pena do legislador para a mudança de paradigma, o que em nada desmerece a guinada verificada e, de certa forma, torna ainda mais certa – e segura – a aplicação dos precedentes no Brasil, cujo perfil jurídico (e judicial) é extremamente arraigado na lei para a tomada de decisões.

Perfeitamente de acordo com o quanto fora abordado nas linhas acima, Barros sinaliza que há um *common law* na essência, mas *civil law* na forma. Ou seja, a sistemática de precedentes no ordenamento pátrio decorre de lei, mas é fato que a essência de sua aplicação é própria do *common law*. Assim, na realidade, ocorrem “deslocamentos de cada um dos dois grandes sistemas jurídicos em direção ao outro”, segundo pontuado por Pandolfo<sup>78</sup>.

Demonstradas as principais razões pelas quais o sistema de precedentes é um artifício indispensável para redução do contencioso tributário, deve-se debruçar sobre como o sistema veio adotando esse mecanismo nas últimas décadas.

### 3.2 Notas sobre o histórico do controle de constitucionalidade no Brasil

Uma vez que já se encontram delineadas as hipóteses que deram causa ao sistema de precedentes como método de solução de controvérsias, é indispensável traçar como o controle de constitucionalidade foi aderido no Brasil, apontando-se as mutações constitucionais formais que foram adotadas. Portanto, primeiro serão apontadas breves considerações sobre o controle de constitucionalidade, suas formas e seu histórico para, posteriormente, traçar os passos que o

---

<sup>77</sup> BARROS, Maurício. Os precedentes e o processo administrativo tributário paulista; In: BONFÁ, Isabela de Jesus; MARQUES; Renata Elaine Silva Ricceti; Novos Rumos do Processo Tributário, judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário; ed. Noeses; 2019, p. 209.

<sup>78</sup> *Op. Cit.*, p. 172.

Direito pátrio deu nas últimas décadas para que o sistema de precedentes fosse positivado em sua inteireza pelo Código de Processo Civil de 2015.

O controle de constitucionalidade pode ser exercido preventivamente ou repressivamente, sendo o primeiro realizado tanto pelo Poder Legislativo, quanto pelo Poder Executivo, e o segundo pelo Poder Judiciário. Por seu turno, o controle repressivo pode ser dar de duas formas: controle difuso e controle concentrado.

No controle difuso, o julgador se depara com um caso concreto, cuja decisão a ser prolatada promoverá efeitos *inter partes*. Contudo, é importante ressaltar que existe a possibilidade de o Senado Federal suspender a execução de lei declarada inconstitucional pelo Pretório Excelso, conforme será visto no decorrer do presente subcapítulo. Sobre o controle difuso, Rafael Pandolfo<sup>79</sup> consigna o seguinte:

O controle difuso de constitucionalidade é também denominado incidental, descentralizado, indireto ou mediato.

(...)

O objeto inicial desse instrumento não é a declaração de inconstitucionalidade, mas a solução do litígio instaurado entre autor e réu em virtude do cumprimento da norma eivada daquele vício. Nessa espécie de controle, como afirma Tresolini, o indivíduo apenas pode alegar a inconstitucionalidade da norma caso esteja sendo diretamente afetado por ela. (...) O reconhecimento da inconstitucionalidade, no controle difuso, constitui o fundamento que ampara o pedido formulado pelo autor.

(...)

Segundo a distinção clássica da doutrina, os efeitos da decisão que, em controle difuso, reconhece a inconstitucionalidade de uma norma, ficam adstrito às partes que integram a relação jurídica processual (efeitos *inter partes*). Não obstante, nos termos do art. 52, X, da Constituição Federal, o Senado Federal pode suspender a execução de lei declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, sem que haja, contudo, efeitos retroativos, pois retirará a vigência do enunciado cuja inconstitucionalidade foi reconhecida.

Sobre o controle difuso, poucas são as considerações a se debruçar fora as já expostas.

Por outro lado, tem-se a figura do controle concentrado, cuja competência é reservada ao Poder Judiciário, visando a preservação dos valores regentes da ordem constitucional. É neste mecanismo que encontra fundamento o sistema de precedentes judiciais. Como será visto, o objetivo deste mecanismo é a declaração de inconstitucionalidade de norma cujo teor seja incompatível com os valores e princípios<sup>80</sup> estabelecidos pela Constituição Federal.

---

<sup>79</sup> PANDOLFO, Rafael. Jurisdição Constitucional Tributária: Reflexos nos processos administrativo e judicial. 2ª ed. Noeses. 2019, p. 146.

<sup>80</sup> Defende-se a observância de princípios constitucionais sob o manto de que, dado o caráter normativo destes,

A vinculação da decisão tomada em controle concentrado tem caráter vinculante e *erga omnes*. Ou seja, o conteúdo de sua decisão não é apenas vinculante às partes envolvidas do litígio, mas a todos os jurisdicionados que se encontrem em igual ou similar posição jurídica, em homenagem ao primado da igualdade. Pandolfo<sup>81</sup>, sobre o controle concentrado, sintetiza o que acaba-se de afirmar:

A competência para julgar definitivamente a constitucionalidade das leis, no controle concentrado de constitucionalidade, é reservada a um único órgão, com exclusão de quaisquer outros.

(...)

As decisões proferidas nos processos de controle concentrado de constitucionalidade, como bem aponta Zavaski, não têm como objetivo tutelar direitos subjetivos, mas a própria ordem constitucional. O reconhecimento da (in)compatibilidade da norma com a Constituição constitui o objetivo dos mecanismos utilizados perante o STF. Desse modo, a declaração de inconstitucionalidade é o próprio fim buscado pela ação.

Todos são atingidos pelas decisões proferidas no âmbito do controle concentrado, corolário lógico da retirada da norma do sistema e consequência expressa fixada pela Constituição Federal de 1988 em seu art. 102, §2º. Esse dispositivo também estabelece o caráter vinculante da decisão, à qual estão sujeitos a administração pública e os demais órgãos do Poder Judiciário.

Mas, como se deu essa evolução no Brasil que, como adiantado, culmina com a adoção do sistema de precedentes em nosso ordenamento? É imprescindível o estudo deste extenso caminho, ladrilhado pelos brilhantes juristas que compuseram o sistema jurídico nacional, pois como aduz Pandolfo<sup>82</sup>, “o estudo da evolução histórica de qualquer instituto do direito não é mera formalidade, mas caminho necessário para a compreensão do objeto em estudo”.

A Constituição de 1824 não contou com nenhum mecanismo de controle judicial. Este fator decorre do fato de que a referida Constituição se inspirou nos valores da tripartição dos poderes, de forma que o sentido da norma competia exclusivamente ao Poder Legislativo, conforme rezava o artigo 15 daquela Constituição<sup>83</sup>.

Esse cenário foi alterado com a Proclamação da República, mormente quando da promulgação da Carta Republicana de 1891. Nos termos de seu artigo 59, §1º<sup>84</sup>, constou, pela

---

qualquer lei ou ato normativo que contrarie estes valores deve ser declarado incompatível com a ordem vigente.

<sup>81</sup> *Op. Cit.*, p. 150/151.

<sup>82</sup> *Op. Cit.*, p. 153.

<sup>83</sup> Art. 15. É da atribuição da Assembléia Geral:

[...]

VIII. Fazer leis, interpretá-las, suspende-las, e revogá-las.

IX. Velar na guarda da Constituição, e promover o bem geral da Nação.

<sup>84</sup> Art. 59, §1º. Das sentenças judiciais dos Estados, em última instância, haverá recurso para o Supremo Tribunal Federal:

primeira vez, a figura do controle difuso de constitucionalidade.

Posteriormente, no âmbito da Constituição de 1934, o controle de constitucionalidade ganhou uma nova figura, a chamada ADI interventiva, veiculada nos termos do artigo 12, V<sup>85</sup>, que deveria observar, contudo, os princípios descritos no artigo 7º, nº I, *a a h*<sup>86</sup>, e o seu correspondente §2º<sup>87</sup>.

Pandolfo<sup>88</sup> ainda menciona que a Constituição de 1934 também inovou trazendo a “cláusula de reserva de plenário”, bem como a competência do Senado Federal “para suspender a execução, no todo ou em parte, de lei ou ato declarado inconstitucional por decisão definitiva”, nos termos de seu artigo 91, IV<sup>89</sup>.

Tendo em vista o totalitarismo que o Brasil mergulhava no âmbito da Constituição de 1937, o controle de constitucionalidade voltou aos braços do executivo e legislativo, conforme disposto em seu artigo 96, parágrafo único<sup>90</sup>, que possibilitava ao Presidente da República a devolução de matérias para reexame de constitucionalidade pelo legislativo. Conforme prefalado, este modelo tudo tem a ver com o modelo de Estado que se buscava implantar em meados dos anos 30.

Este cenário foi atenuado pela Constituição de 1946 que restaurou o controle de

---

a) Quando se questionar sobre a validade, ou a aplicação de tratados e leis federais, e a decisão do Tribunal do Estado for contra ela;

b) Quando se constatar a validade de leis ou de atos dos Governos dos Estados em face da Constituição, ou das leis federais, e a decisão do Tribunal do Estado considerar válidos esses atos, ou essas leis impugnadas.

<sup>85</sup>Art. 12. A União não intervirá em negócios peculiares aos Estados, salvo:

V – para assegurar a observância dos princípios constitucionais especificados nas letras *a a h*, do art. 7º,

<sup>86</sup> Art. 7º. Compete privativamente aos Estados:

I – Decretar a Constituição e as leis por que se devam reger, respeitados os seguintes princípios:

a) Forma republicana representativa;

b) Independência e coordenação de poderes;

c) Temporariedade das funções eletivas, limitadas aos mesmos prazos dos cargos federais correspondentes e proibida a reeleição de Governadores e Prefeitos para o período imediato;

d) Autonomia dos Municípios;

e) Garantias do Poder Judiciário e do Ministério Público locais;

f) Prestação de contas da administração;

g) Possibilidade de reforma constitucional e competência do Poder Legislativo para decretá-la;

h) Representação das profissões.

<sup>87</sup> Art. 12, §2º. Ocorrendo o primeiro caso do nº V, a intervenção só se efetuará depois que a Corte Suprema, mediante provocação do procurador-Geral da República, tomar conhecimento da lei que a tenha decretado e lhe declarar a constitucionalidade.

<sup>88</sup> *Op. Cit.*, p. 155.

<sup>89</sup> Art. 91. Compete ao Senado Federal: [...]

IV – suspender a execução, no todo ou em parte, de qualquer lei ou ato, deliberação ou regulamento, quando hajam sido declarados inconstitucionais pelo Poder Judiciário.

<sup>90</sup> Art. 96. [...]

Parágrafo único: No caso de ser declarada a inconstitucionalidade de uma lei que, a juízo do Presidente da República, seja necessária ao bem-estar do povo, à promoção ou defesa de interesse nacional de alta monta, poderá o Presidente da República submetê-la novamente ao exame do Parlamento: se este a confirmar por dois terços de votos em cada uma das Câmaras, ficará sem efeito a decisão do tribunal.

constitucionalidade pelo Poder Judiciário exclusivamente. Pandolfo<sup>91</sup> anota que esse movimento “significou maior equilíbrio entre os três poderes, que tiveram, em comparação com a intervenção permitida pela Carta de 37, preservadas suas funções precípuas no controle de constitucionalidade pelo Poder Executivo”.

Posteriormente, com a Emenda Constitucional 16/1965, houve um grande salto no controle concentrado de constitucionalidade, anotado por Pandolfo<sup>92</sup> da seguinte forma:

Criou-se, no Brasil, pela primeira vez, uma nova modalidade de ação direta de inconstitucionalidade, de competência originária do STF, para processar e julgar, originariamente, a representação de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, federal ou estadual. A ação direta era apenas de inconstitucionalidade (não abrangia a hipótese de constitucionalidade) e poderia ser proposta somente pelo Procurador-Geral da República, que encarnava a figura do “advogado da Constituição”, preconizada por Kelsen.

Com uma Emenda Constitucional posterior que manteve incólume o controle difuso e a ADI previstos na CF/46, as novas mutações constitucionais formais atinentes ao controle de constitucionalidade ocorreram a partir da Constituição de 1988. Dada a importância da CF/88 para inserção do sistema de precedentes na ordem constitucional, o próximo subcapítulo será dedicado a trazer o histórico e o contexto das sucessivas mutações que chegaram ao lume do CPC/15, que sistematizou sobremaneira o sistema de precedentes.

### 3.3 Inserção do sistema de precedentes na CF/88

Conforme prefalado, a utilização de sistema de precedentes é recente na história do ordenamento brasileiro. A Constituição Federal de 1988 teve papel fundamental no desenvolvimento deste movimento.

Com a promulgação da CF/88, sobreveio uma nova lógica constitucional de direitos e garantias fundamentais, sobretudo a maior facilidade de acesso à justiça (art. 5º, XXXV), ratificado pelo art. 3º do CPC/15. Consequência deste movimento, a judicialização tomou grandes proporções, abarrotando os tribunais judiciários de novos processos, custosos e nem sempre resolvidos rapidamente, conforme se vê nos dias atuais.

A partir desse evento, com o gradativo aumento do congestionamento do sistema

---

<sup>91</sup> *Op. Cit.*, p. 155.

<sup>92</sup> *Op. Cit.*, p. 156.

judiciário, foram adotados instrumentos para simplificação das decisões que garantam, ao mesmo tempo, a segurança jurídica e a economia processual. Como exemplos deste movimento, estão as medidas liminares, os julgamentos monocráticos e os mecanismos trazidos pela Emenda Constitucional nº 45/2004, como as Súmulas Vinculantes, Recursos Repetitivos e a Repercussão Geral, posteriormente positivados no plano infraconstitucional.

Conforme demonstrado, a média de demandas ingressadas perante o Poder Judiciário é maior do que a média de processos baixados, gerando um acúmulo de processos no sistema e acarretando, evidentemente, maior morosidade no sistema. Dessa forma, o sistema constitucional buscou inserir mecanismos de simplificação decisória no ordenamento (mutações constitucionais formais), visando desafogar o judiciário para resolver esse problema.

Um desses mecanismos é a implementação do sistema de precedentes, autêntico modo alternativo de solução de controvérsias pautado pelos princípios constitucionais vetores da processualística brasileira, possibilitando ao julgador a adoção de entendimento firmado no julgamento de demanda anteriormente resolvida pelos Tribunais Superiores (paradigmática) para resolução do caso concreto ao qual se vê diante.

Sobre o cenário de garantir a unidade na solução de controvérsias, reduzir a recorribilidade e imprimir celeridade no Poder Judiciário. Os esforços começaram a ser tomados com cadência a partir das chamadas ações coletivas, algumas com eficácia *erga omnes*, especialmente a Lei nº 7.347/1985<sup>93</sup>.

Quando da promulgação da Constituição de 1988, foram paulatinamente empregados novos mecanismos no sistema, dando maior ênfase ao controle concentrado de constitucionalidade em substituição ao controle difuso, anteriormente preponderante, muito embora ambos coexistam atualmente. A preocupação com a estabilidade e coerência das matérias ínsitas ao controle de constitucionalidade, com repercussão por todo o sistema, foi o fundamento destes esforços.

Sobre o cenário, Pandolfo<sup>94</sup> registra a inserção no sistema da possibilidade de controle de constitucionalidade das omissões legislativas, pela ADIN por omissão ou mandado de injunção, e a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, nos termos seguintes:

A Constituição de 1988 ampliou a legitimação para propositura da representação de inconstitucionalidade no controle concentrado, acabando

---

<sup>93</sup> Disciplina a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio-ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico (VETADO) e dá outras providências.

<sup>94</sup> *Op. Cit.*, p. 156/158

com o monopólio do Procurador-Geral da República. Além disso, estabeleceu a possibilidade de controle de constitucionalidade das omissões legislativas, seja de forma concentrada (Adin por omissão, nos termos do art. 103, §2º), seja de modo incidental e difuso (mandado de injunção, na dicção do art. 5º, LXXI).

A ação de inconstitucionalidade por omissão pode ser ajuizada nos casos em que uma lacuna legislativa impeça a eficácia de determinada norma constitucional. Nessas hipóteses, a decisão proferida pelo STF deverá fixar um prazo razoável para que o Poder Legislativo supra o vácuo legislativo, a menos que a omissão seja atribuída a um órgão administrativo.

Quando a omissão causar prejuízo ao exercício de um direito subjetivo constitucionalmente assegurado, a parte prejudicada poderá valer-se do mandado de injunção, conforme preceitua o art. 5º, LXXI, da Constituição Federal, abaixo transcrito: [...]

Como importante inovação, o legislador constituinte de 1988 criou, ainda, a denominada arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF), prevista no §1º do art. 102 da Constituição Federal. A arguição é proposta diretamente perante o STF e tem por objetivo evitar ou reparar lesão a preceito fundamental, resultante de ato do Poder Público (Executivo, Legislativo ou Judiciário).

Sobre o contexto das inovações formais a respeito do controle de constitucionalidade adotadas pela Constituição de 1988, Francisco<sup>95</sup> explora o cenário sobre a evolução legislativa em comento, nos seguintes parágrafos transcritos:

Ao ser promulgada e publicada em 05 de outubro de 1988, a Constituição atual ampliou o caminho inaugurado pela Emenda nº 16/1965, que introduziu mecanismos de controle abstrato de constitucionalidade de atos normativos no art. 101, I “k”, da Constituição de 1946, além de ter reforçado a tutela coletiva em favor de associações e sindicatos. O Constituinte de 1988 fortaleceu o controle de constitucionalidade verticalizado em favor das decisões do Supremo Tribunal Federal (ainda que convivendo com controle difuso, realizado em múltiplas instâncias e entrâncias e instâncias judiciárias) ao ampliar legitimados para ações diretas de inconstitucionalidade (ADIs, art. 102, I, “a”, e art. 103), além de inovar com a arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF, art. 102, §1º) e com a ação direta de inconstitucionalidade por omissão (ADO, art. 103, §2º, somadas a já existente, mas pouco utilizada, ação interventiva no âmbito federativo, art. 35, IV e art. 36, III). Essas medidas de reforço de ações diretas também levaram à ampliação de abstratização do controle de constitucionalidade, igualmente extraídas de pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal.

Posteriormente, o autor aborda a edição das Emendas Constitucionais nº 3/1993 e 45/2004, que ampliaram o rol de tais mecanismos, com foco nas disfuncionalidades já abordadas, a saber: a morosidade dos processos, as incoerências causadas pelas decisões

---

<sup>95</sup> *Op. Cit.*, p. 671.

contraditórias e, por fim, o alto custo da máquina judiciária.

Com a edição da Emenda Constitucional 3/1993, a Ação Declaratória de Constitucionalidade foi inserida no sistema de controle concentrado brasileiro, com a introdução do efeito vinculante das decisões, o que fora posteriormente estendido para as Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade e Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, incorporadas no plano normativo através das Leis nº 9.868/99 e 9.882/99. Conforme narram Zampar Júnior e Bizarria<sup>96</sup>, a PEC 130/1992 inspirou o texto aprovado através da Emenda Constitucional 3/1993, cuja justificativa da proposta foi a seguinte:

Além de conferir eficácia *erga omnes* às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle de constitucionalidade, a presente proposta de emenda constitucional introduz no Direito brasileiro o conceito de efeito vinculante em relação aos órgãos e agentes públicos. Trata-se de instituto jurídico desenvolvido às decisões proferidas por aquela Corte Constitucional, assegurando força vinculante não apenas à parte dispositiva da decisão, mas também aos chamados fundamentos ou motivos determinantes (*tragende Gründe*). (...) o efeito vinculante, que deflui dos fundamentos determinantes (*tragende Gründe*) da decisão, obriga o legislador a observar estritamente a interpretação que o tribunal conferiu à Constituição. (...) Se o tribunal declarar a inconstitucionalidade de uma lei do Estado A, o efeito vinculante terá o condão de impedir a aplicação da norma de conteúdo semelhante do Estado B ou C (...) <sup>97</sup>.

Ante a exposição retro, mais detidamente no que se refere ao efeito vinculante, comentam os referidos autores que “embora não tenha incorporado a proposta na sua inteireza, o legislador da EC 3/93 distingue a eficácia *erga omnes* (contra todos) do efeito vinculante, ligando este último à segurança jurídica das relações<sup>98</sup>.”

A Constituição de 1988 também trouxe outros dois importantíssimos institutos para se fazer respeitar as decisões firmadas no controle de constitucionalidade: a Reclamação e as chamadas Súmulas Vinculantes. O instituto da Reclamação sempre existiu na vigência da CF/88, enquanto as Súmulas Vinculantes foram veiculadas pela Emenda Constitucional nº 45/2004 (EC 45/2004) que, conforme previsão contida no artigo 103-A, vincula a todo o judiciário e órgãos da Administração Pública direta e indireta.

Para melhor elucidar sobre as Súmulas Vinculantes, invoca-se as precisas considerações de Francisco<sup>99</sup>:

---

<sup>96</sup> *Op. Cit.*, p. 864

<sup>97</sup> BRASIL. Congresso Nacional. Diário do Congresso Nacional. Seção I. Brasília, Ano XVII, n. 156, quarta-feira, 23 set 1992. Disponível em: <imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD23SET92.pdf#page=19>.

<sup>98</sup> *Op. Cit.*, p. 864.

<sup>99</sup> *Op. Cit.*, p. 672.



A verticalização e a abstratização tiveram ainda maior visibilidade com a edição da Emenda Constitucional nº 03/1993, com a criação da ação declaratória de constitucionalidade (ADC, art. 102, I, “a”, e art. 103, §4º) e, sobretudo, impondo o efeito vinculante às decisões tomadas pelo Supremo Tribunal Federal nessa ação (art. 102, §2º). (...) Ainda que sem previsão constitucional expressa, esse efeito vinculante foi estendido para as ADIs e para a ADPF, respectivamente, pela Lei nº 9.868/1999 e pela Lei nº 9.882/1999, providência que, mais adiante, constou expressamente na Emenda Constitucional nº 45/2004 (nova redação do art. 102, §2º).

Em princípio, o efeito vinculante dos pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal tem potencial para evitar o ajuizamento de processos repetitivos (custosos e demorados) e também para dar unidade na solução das controvérsias (evitando coisas julgadas distintas). Com os mesmos propósitos, a Emenda Constitucional nº 45/2004<sup>100</sup> também inovou trazendo as súmulas vinculantes editadas pelo Supremo Tribunal Federal, nos moldes do art. 103-A da Constituição (detalhada pela Lei nº 11.417/2006).

Mas, não só. A EC 45/2004 também acrescentou o §3º ao artigo 102 da Constituição, instituindo a Repercussão Geral no ordenamento, regulamentada pela Lei nº 11.418/2006, nos artigos 543-A e 543-B do CPC/73. Em apertadíssima síntese, o referido instituto exige a aplicação vinculante e *erga omnes* dos entendimentos proferidos pelo STF, tomados pela via do controle concentrado de constitucionalidade.

E a evolução da vinculação de entendimentos fixados por tribunais superiores não parou por aí. A Lei nº 11.672/2008 trouxe ao sistema a figura dos Recursos Representativos de Controvérsia, objeto de controle de constitucionalidade no plano infraconstitucional, exercido exclusivamente pelos Ministros do STJ.

A vigência de tais dispositivos já sinalizava a importância em se aderir a um sistema de precedentes, que ainda não contava com previsão expressa no ordenamento. Ou seja, muito embora o sistema tenha dado os valorosos passos relatados, ainda era insuficiente, surgindo, assim, a ideia de se empregar no ordenamento o sistema de precedentes.

Aqui, há uma importantíssima observação a se fazer. Refere-se à natureza do precedente, que é uma natureza normativa, conforme asseverado por Pandolfo<sup>101</sup>, autor que acertadamente preconiza que “no Brasil, os precedentes partem sempre de um enunciado normativo positivado. As razões jurídicas do precedente, nesse caso, são incorporadas ao próprio conteúdo normativo do texto interpretado”.

---

<sup>100</sup> A esse respeito, Carlos Francisco também assevera que a Emenda Constitucional nº 45/2004 introduziu, no sistema, a duração razoável do processo como garantia a direitos fundamentais, conforme art. 5º LXXVIII, CF/88.

<sup>101</sup> *Op. Cit.*, p. 188.

Correa<sup>102</sup>, inclusive, denomina o precedente como “norma-precedente”. Para o referenciado autor, a natureza normativa do precedente o eleva ao *status* de fonte do Direito. Neste sentido:

Sabe-se já que ao decidir, o julgador constrói duas normas jurídicas. A primeira é criada de forma individualizada àquele caso concreto, nascendo da interpretação do sistema normativo e cominando no dispositivo da sentença. Além desta, nasce daquela decisão uma segunda norma, de cunho geral, fundada na elaboração da tese aplicada, que servirá de direcionamento para casos futuros idênticos. A esta é atribuída o nome de norma-precedente. Por conseguinte, esse precedente poderá ser aplicado em casos futuros. Assim, da mesma forma que se interpreta uma regra frente a um fato jurídico, necessário que o julgador também interprete o precedente frente ao caso que se propõe.

Ressalta-se, o precedente nasce da interpretação dos fatos frente ao ordenamento jurídico (regras, princípios, etc.), resultando em uma norma jurídica singular e em outra geral. Desta segunda, origina-se o precedente, que também deverá ser reinterpretado frente aos demais casos concretos, em confronto com todo o ordenamento pátrio. Assim, configura-se uma sequência lógica, na qual o precedente sempre vai estar respaldado em alguma outra fonte de direito. (Cramer, 2016, p.90)

Para este trabalho, considerar-se-á o precedente como fonte de direito, visto que não restam dúvidas sobre seu poder transformador no Direito ao regulamentar as relações jurídicas submetidas ao judiciário.

Ainda, Francisco<sup>103</sup> ressalta a importância do sistema de precedentes, narrando que este representa um emaranhado de medidas que são “inerentes à verticalização, abstratização, unicidade e eficiência do controle de constitucionalidade esborçado no ordenamento de 1988 (especialmente no art. 102, no art. 103 e no art. 103-A), incluindo as súmulas vinculantes”, e, ainda, que tal sistema figura como um dos principais métodos de interpretação de normas constitucionais (STF) e infraconstitucionais (STJ).

Ademais, acerca da verticalização, observa-se que Correa<sup>104</sup> não deixa tal fator passar despercebido, anotando que os precedentes formulados pelas Cortes Superiores são classificados como precedentes verticais, compreendendo todas as instâncias inferiores do judiciário em nome da unidade da jurisdição. Segue:

Como Precedente Vertical, entende-se aquele proferido pelos tribunais superiores, no caso, pelo STF e pelo STJ. Destarte, em razão da posição assumida por essas cortes no sistema jurisdicional pátrio, suas decisões

---

<sup>102</sup> *Op. Cit.*,

<sup>103</sup> *Op. Cit.*, p. 675.

<sup>104</sup> *Op. Cit.*,

possuem natural poder de se tornarem precedentes frente às estruturas inferiores do Poder Judiciário.

Desta forma, as instâncias que se encontram no topo do nosso sistema possuem o dever de criarem seus precedentes, visto a previsão de integridade e coesão jurisdicional previsto no artigo 926 do Código de Processo Civil de 2015. Ainda, essa prerrogativa também deve ser atribuída aos demais tribunais nas ações que lhe couberem, vinculando-os internamente e às suas instâncias.

Essa verticalização, por seu turno, revela-se crucial para que os precedentes também sejam necessariamente observados pelas instâncias julgadoras administrativas. Portanto, queda adiantado que a classificação vertical dos precedentes, que prima pela unidade da jurisdição, é a resolução do tema sobre a aplicação do sistema de precedentes na forma do CPC/15, conforme será demonstrado.

A discussão acerca dos precedentes vinculantes se intensificou com a promulgação do CPC/15, mais especificamente em seu artigo 927, que introduziu no ordenamento um robusto sistema de precedentes vinculantes.

#### 3.4 Sistema de precedentes no CPC/15

De início, afirma-se que o CPC/15 confirma a natureza normativa do precedente, tal como afirmado no último subcapítulo. O precedente representa o conteúdo da norma jurídica por ele interpretada, de forma que o sentido da norma, atribuído pelos órgãos listados no artigo 927 do CPC/15, deve ser atribuído verticalmente por todas as instâncias.

O CPC/15 valorizou sobremaneira o sistema de precedentes em nosso ordenamento, acendendo um debate enorme acerca de sua aplicação para alcançar a tão almejada racionalidade nas resoluções das demandas.

Necessita-se apontar, em primeiro lugar, que o CPC/15 determinou, em seu artigo 1035, §5º, a suspensão de todos os processos cujo objeto envolva questão constitucional com Repercussão Geral declarada. Mais uma vez, tem-se o sistema jurídico pátrio buscando por coerência e estabilidade das decisões, pretendendo-se evitar a proliferação de decisões distintas para sujeitos inseridos em similar relação jurídica, mesmo objeto buscado pelo sistema dos precedentes. Neste sentido, Pandolfo<sup>105</sup>:

Essa interpretação do §5º do art. 1.035 estaria em conformidade com a sistemática processual instituída pelo novo CPC, pois restringiria o âmbito de

---

<sup>105</sup> *Op. Cit.*, p. 168.

incertezas e imprevisibilidade das decisões judiciais, privilegiando a coerência e a consistência do ordenamento jurídico.

Ou seja, quando o juiz invoca adequadamente um determinado precedente para decidir sobre um caso concreto, o que se está a fazer é aplicar ao caso concreto o mesmo modo de solução aplicado a um caso anterior, visando evitar incerteza e incoerência na prolação de decisões.

O grande salto do sistema de precedentes ocorreu com a previsão contida no artigo 927 do Código de Processo Civil de 2015, que prevê o seguinte:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

- I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;
- II - os enunciados de súmula vinculante;
- III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;
- IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;
- V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

Logo, de todo o histórico predito a respeito do controle concentrado de constitucionalidade no ordenamento jurídico pátrio, primando-se a uniformização de jurisprudência e a racionalidade do sistema judiciário, o CPC/15 chancelou este movimento extraordinariamente pelo artigo 927. É evidente que isso mostra uma lógica de racionalização e previsibilidade/estabilidade das decisões, evitando-se a interposição de ações repetitivas que apenas afogam mais o sistema.

Em síntese, o CPC/15 ampliou o rol de precedentes vinculantes, configurando-se em uma verdadeira revolução no sistema referente ao que já fora exposto sobre o histórico do controle de constitucionalidade no Brasil. O objeto deste movimento já foi sobejamente demonstrado: reduzir a morosidade, o alto custo da máquina judiciária e as prolações de decisões contraditórias.

Com isso, serão alcançados os valores da unidade, estabilidade, previsibilidade, boa-fé/confiabilidade, coerência/unidade, celeridade processual e segurança jurídica, o que invariavelmente acarretará um menor custo financeiro e empenho humano na máquina judiciária que, dispensada de processar feitos repetitivos cujo resultado final se conhece, homenageará também o princípio da eficiência. Conclusivamente, o sistema de precedentes prestigia os valores do interesse público e tributação justa.

Consigna-se que, na hipótese de descumprimento de enunciado de Súmula Vinculante, a parte prejudicada pode até mesmo manejar Reclamação ao Supremo Tribunal Federal. Fulvia Helenda de Gioia e Ricardo da Cunha Chimenti<sup>106</sup>, ao se debruçarem sobre o instituto da Reclamação, discorreram o seguinte:

No caso de descumprimento de enunciado de Súmula Vinculante ou de acórdão proferido pelo C. STF em controle concentrado de constitucionalidade admite-se a Reclamação (art. 988, IV, do CPC/2015), ainda que não estejam esgotadas as vias ordinárias.

(...)

Sobre o tema também merece destaque o Enunciado 138 da II Jornada de Direito Processual Civil realizada pelo Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal, do seguinte teor:

“É cabível a reclamação contra acórdão que aplicou indevidamente tese jurídica firmada em acórdão proferido em julgamento de recursos extraordinário ou especial repetitivos, após o esgotamento das instâncias ordinárias, por analogia ao quanto previsto no art. 988, §4º, do CPC.

(...)

Observo que na doutrina há quem diferencie o *stare decisis* horizontal (que vincula apenas os membros do Tribunal que construiu o precedente) do *stare decisis* vertical (*binding effect* ou *precedent*), sendo que neste último o que se verifica é a obrigatoriedade de todos os Tribunais seguirem a *ratio decidendi* dos precedentes das Cortes Superiores.

Também Júnior e Bizarria<sup>107</sup> registram que contra decisões que desrespeitam a orientação do Supremo Tribunal Federal é cabível a Reclamação, pois cabe ao STF, guardião da Constituição Federal, determinar a interpretação constitucional. A ver:

É cabível o uso da reclamação, nos termos do art. 988, III, e §4º do CPC/2015, para fazer respeitar as decisões do Supremo Tribunal Federal proferidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade, inclusive quando a decisão reclamada violar a *ratio decidendi* da decisão proferida. É o instrumento apto a conferir força ao efeito vinculante das decisões constitucionais proferidas em sede de controle concentrado, por meio da transcendência dos fundamentos determinantes da decisão.

O sistema jurídico brasileiro busca a integridade e estabilidade. Cabe ao Supremo Tribunal Federal, como legítimo guardião da adequada interpretação constitucional, impor a autoridade de suas decisões, não apenas pelo comando dispositivo, mas também pelos fundamentos que levaram à sua proclamação, garantindo que o direito seja interpretado à luz das garantias previstas no texto constitucional e do momento histórico.

---

<sup>106</sup> GIOIA, Fulvia Helena de; CHIMENTI, Ricardo da Cunha. Recursos no Processo Judicial Tributário: inovações introduzidas pelo novo Código de Processo Civil. In: Novos Rumos do Processo Tributário: Judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário. Volume II. Coordenação: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. JESUS, Isabela Bonfá de. Editora Noeses. 2019, p. 883.

<sup>107</sup> *Op. Cit.*, p. 881.

Como síntese conclusiva do presente subcapítulo, que tratou sobre a evolução histórica do controle de constitucionalidade e inserção do sistema de precedentes em nosso ordenamento, Pandolfo<sup>108</sup> traz três acertadas conclusões, quais sejam:

- a preocupação com o status constitucional ao qual foram alçados diversos direitos e garantias no Texto Constitucional de 1988 determinou a criação de variados mecanismos de controle de constitucionalidade, destinados a salvaguardar esses direitos;
- o Brasil incorporou, ao longo de suas reformas, mecanismos próprios dos dois sistemas de controle de constitucionalidade. Assim, da mesma forma que foram criados instrumentos como a ação declaratória de constitucionalidade (CF, art. 102, I, “a”), a ADI genérica (CF, art. 102, I, “a”), a ADI interventiva (CF, art. 36, III), a ADI por omissão (art. 103, §2º) e a arguição de descumprimento de preceito fundamental (art. 102, §1º), o Texto Magno previu a edição de súmulas vinculantes (CF, art. 103-A), além do recurso extraordinário (para o qual é exigida a repercussão geral) e do mandado de injunção;
- até a Constituição de 1988, havia predominância do controle difuso sobre o controle direto, que era acidental. Após sua promulgação, verificou-se o fortalecimento da via concentrada, com a limitação do acesso das partes, por meio do controle difuso, ao Supremo Tribunal Federal. A essa sistema misto de controle de constitucionalidade estão sujeitas não apenas as normas infraconstitucionais, como as editadas pelo legislador constituinte derivado.

Essas conclusões dão amparo a todo esse contexto de alteração constitucional no que atine à sistemática de precedentes, pois como dito, o núcleo do sistema de precedentes está representado pelo emaranhado de valores constitucionais já exaustivamente expostos, que desembocam necessariamente na segurança jurídica, conforme defendido por Correa<sup>109</sup>:

Em razão das diferentes decisões proferidas sobre casos semelhantes, o Direito brasileiro, a partir do Código de Processo Civil de 2015, buscou como solução o uso do sistema de precedentes como forma de garantir maior Segurança Jurídica ao Poder Judiciário. Para tanto, após a pesquisa realizada para formação do presente estudo, restou claro que o uso dos precedentes adequa-se ao sistema normativo brasileiro, sem que este se transforme em um sistema de *common law*. Ou seja, o uso da norma-precedente como fonte de direitos não afasta a importância das demais normas (regras, princípios, etc.) para resolução dos casos concretos levados à jurisdição.

Por conseguinte, o manejo do precedente como forma de orientar as decisões judiciais reflete diretamente a previsão do artigo 927 do Código Processual Civil, ao passo que instrumentaliza os deveres jurisprudenciais de estabilidade, integridade e coerência.

---

<sup>108</sup> *Op. Cit.*, p. 162.

<sup>109</sup> *Op. Cit.*,

Mas, isso não quer dizer que a aplicação do sistema de precedentes seja uma medida automática e sem a necessária reflexão, mas sim a aplicação de um modelo de solução de controvérsias autorizado pela própria legislação, que encontra as suas balizas justamente para se prestigiar a atividade jurisdicional.

Portanto, a aplicação de precedentes como parâmetro decisório é uma técnica que demanda reflexão, justamente para evitar distorções, como engessamento da função jurisdicional ou decisões irrefletidas. Sobre este aspecto, Francisco<sup>110</sup> consigna o seguinte:

Pelas razões que levaram à adoção do sistema de precedentes no Brasil, acreditamos que a unicidade da interpretação e a maior celeridade e economicidade processual seriam alcançadas não só com a obrigatoriedade da tese mas também com a da *ratio decidendi* (ainda que identificada em aplicação subseqüentes pelas instâncias extremas e também pelas ordinárias). Claro que a obrigatoriedade da *ratio decidendi* não impede a possibilidade de *distinguishing*, mas a definição de parâmetro da obrigatoriedade evitaria as incertezas quanto a esse elemento estrutural para a orientação dos trabalhos pelos profissionais do Direito, especialmente em secretarias e gabinetes de unidades judiciárias, ainda sobrecarregadas e criticadas pela morosidade (que se agrava na escolha da opção que não prosperar, tese ou *ratio*).

Portanto, com atenção à exposição retro, é importante se debruçar sobre como a aplicação dos precedentes deve se dar na conjuntura atual do sistema brasileiro. Em outras palavras, o CPC/15, além de iluminar excessivamente o sistema de precedentes, determinou as balizas de sua adoção ou afastamento pelos magistrados, conforme seguirá demonstrado no próximo subcapítulo.

### 3.5 Aplicação e não aplicação dos precedentes na forma do CPC/15

Para tratar da reflexão necessária para a aplicação dos precedentes, é indispensável o balizamento dos institutos *holding*, *ratio decidendi* e *obiter dictum*, com atenção ao artigo 489, §1º, VI, CPC. Referenciado artigo é de suma importância para o sistema, pois nele estão contidos elementos essenciais das sentenças, privilegiando o Estado de Direito expressado pela Constituição Federal. *In verbis*:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

---

<sup>110</sup> *Op. Cit.*, p. 680.

I - o relatório, que conterà os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

O parágrafo primeiro do artigo 489 do CPC disciplina sobre a fundamentação das decisões interlocutórias, sentenças ou acórdãos.

No que compete ao tema, ressalta-se a importância do inciso VI, eis que considera como não fundamentada decisão que não seguir precedente invocado pela parte, sem demonstrar a distinção entre o caso em julgamento ou a superação do entendimento. Mas, em termos práticos, o que isso quer significar?

Todos os mecanismos do Direito têm um objeto, que é a motivação de sua inserção no sistema. O objeto da teoria dos precedentes é desafogar o Poder Judiciário, sem que isso implique na incoerência das decisões e afetação da segurança jurídica. Entretanto, essa técnica não pode ser tomada de qualquer maneira, pois para a aplicação de precedente, há uma série de reflexões que o magistrado deve fazer.

E, neste âmbito, como funciona a aplicação de um precedente ao caso concreto, sob as diretrizes do CPC/15?

Primeiro, é importante compreender que para regular a operação do sistema de precedentes, deve haver identidade entre o precedente e o instituto *holding*. A *holding*, segundo Pandolfo<sup>111</sup>, “corresponde às razões judiciais concretas e imprescindíveis para a conclusão do julgado”.

---

<sup>111</sup> *Op. Cit.*, p. 174.



Na decisão que aplica um determinado precedente, o magistrado precisa demonstrar, fundamentadamente, a razão jurídica de sua aplicação no caso concreto. É neste momento que entra em cena o instituto da *ratio decidendi*, que não se confunde com a *holding*. Segundo Pandolfo<sup>112</sup>, “enquanto a *holding* representa a razão jurídica concreta aplicada na superação do caso, a *ratio decidendi* é o parâmetro que foi erigido a partir da *holding* (abstraídas as singularidades de cada caso) e será aplicado nos casos futuros.”

É justamente partindo desta premissa que o mesmo autor<sup>113</sup> conclui que é a partir deste conceito que surge “a adoção da expressão “*ratio decidendi*” (razão de decidir) como elemento que identifica o precedente, critério judicial inexorável que, extraído do caso, deverá ser aplicado pelos julgadores”.

Em síntese, quando se fala em aplicação de precedentes, percebe-se que a *ratio decidendi* é a sua própria tese jurídica, onde constam os fundamentos que demonstram as razões de decidir do caso concreto. Com esses elementos em mãos, o magistrado pode decidir sobre a aplicação ou afastamento do precedente. Junior e Bizarria<sup>114</sup>, sobre a *ratio decidendi*, explicam que:

A *ratio decidendi* é definida pela doutrina estrangeira como a regra jurídica “expressa ou implicitamente tratada pelo julgador como um passo necessário para alcançar a sua conclusão” ou como a interpretação de uma questão jurídica suficiente e necessária para a justificação da decisão do caso.

Ainda sobre a *ratio decidendi*, Domene<sup>115</sup> sustenta o seguinte:

Pode-se afirmar que a *ratio decidendi* é a própria norma jurídica do precedente em que se encontra a razão de decidir do julgado e que será aplicada em casos análogos, ou seja, é a norma que deverá ser utilizada nos casos futuros. Disso se extrai que a força vinculante e obrigatória para aplicação em decisões futuras vem da *ratio decidendi* e não do precedente em si. Apesar de a *ratio decidendi* se encontrar de forma expressa na fundamentação do julgado, é importante que seja feita a análise completa do julgado, assim entendido como relatório, fundamentação e dispositivo final, para que se possa compreendê-lo em sua totalidade, incluindo as circunstâncias fáticas relevantes, a interpretação que foi dada às normas, à conclusão a que se chegou a decisão final da lide. A fundamentação é de extrema relevância na *ratio decidendi*.

---

<sup>112</sup> *Op. Cit.*, p. 175.

<sup>113</sup> *Op. Cit.*, p. 175.

<sup>114</sup> *Op. Cit.*, p. 868.

<sup>115</sup> DOMENE, Vanessa Pereira Rodrigues. A aderência dos precedentes judiciais no processo administrativo tributário. São Paulo. 2019, p. 64.

Na *ratio decidendi* estão contidos os fundamentos imprescindíveis e inexoráveis do julgado, caminho pelo qual o intérprete da norma percorreu para chegar à conclusão adotada no julgamento. E essa interpretação, por seu turno, passa a ser o sentido/núcleo da norma, e deverá ser adotada por toda a atividade jurisdicional.

Importante observar que a fundamentação de um julgado pode não depender somente da tese principal (*ratio decidendi*), mas pode também contar com elementos de reforço dessa tese, o que é chamado de *obiter dictum*, ou seja, pode contar com elementos secundários, fora da tese principal, mas que caminham no sentido desta e auxiliam a sua formação.

Segundo Gustavo Faria<sup>116</sup>, este instituto pode ser entendido como argumentos de passagem, de mero reforço, deliberações marginais (*a latere*) tratados pelos julgadores, mas que não dizem respeito à questão principal a ser decidida, não compondo o núcleo da controvérsia.

Junior e Bizarria<sup>117</sup>, sobre o instituto *obiter dictum*, asseveram que:

O elemento vinculante da decisão que servirá como precedente é a interpretação/tese de direito necessária à solução da demanda, por isso a *ratio decidendi* não se confunde com toda a fundamentação da decisão, que também contém um elemento meramente persuasivo, denominado *obiter dictum*. *Obiter dictum* “são outras opiniões sobre o direito, valores e os princípios relacionados à decisão em questão, opiniões que vão além dos pontos necessários para a decisão do caso particular”, ou ainda, “meras reflexões que ali constaram por decorrência do raciocínio desenvolvido pelo julgador, mas que não podem ser consideradas, isoladamente, como justificativa para a conclusão judicial.”

Enquanto a *ratio decidendi* é vinculante e representa a tese do precedente, a *obiter dicta* é um auxílio para o deslinde de determinada controvérsia. Nessa égide, Faria conclui que a *obiter dictum* não tem eficácia vinculante, devendo ser considerada como “uma simples impressão (ou mesmo opinião) do julgador acerca de um tema conexo ao que está sendo decidido, prescindível para o deslinde daquela controvérsia.”

Entretanto, a *obiter dicta* não terá o mesmo peso. Veja-se o que sustenta Pandolfo<sup>118</sup> sobre o instituto:

Uma afirmação *obiter dictum* é uma declaração judicial supérflua que poderia ser deletada sem prejuízos relevantes aos fundamentos analíticos da *holding*.

<sup>116</sup> FARIA, Gustavo. Ratio decidendi e obter dictum. Publicado em 24/08/2020. Disponível em: <https://blog.supremotv.com.br/ratio-decidendi-e-obiter-dictum/>

<sup>117</sup> *Op. Cit.*, p. 869.

<sup>118</sup> *Op. Cit.*, p. 174.

Quer um parágrafo de abertura espirituoso, quer as informações básicas sobre o desenvolvimento da lei ou, ainda, quer as digressões especulando sobre a resolução de casos hipotéticos semelhantes: nenhum desses elementos vincula os tribunais no futuro.

Contudo, tanto a *ratio decidendi*, quanto a *obiter dicta* devem constar expressamente na fundamentação do julgado.

Contudo, não se exige identidade integral entre a *ratio* e o caso concreto. A partir da elasticidade interpretativa na atividade judicante, própria do sistema de precedentes, deve existir ao menos proximidade entre a *ratio* e o caso concreto, sob a pena de tomada de decisões engessadas, irrefletidas e que desprestigiariam o próprio sistema dos precedentes.

Para concluir a questão da fundamentação do precedente, indispensável se afigura o quanto preconizado por Pandolfo<sup>119</sup> a respeito das razões jurídicas que formam o precedente:

Na doutrina do *stare decisis* adotada pela Suprema Corte norte-americana, o precedente vinculante corresponde à decisão cuja *ratio* deve ser observada pela própria corte (vinculação horizontal) e por cortes inferiores, dentro da mesma jurisdição (vinculação vertical). Quando se está lidando com um precedente vinculante vertical, a corte ou o órgão judicial inferior não tem espaço para decidir o peso ou o valor a ser dado a cada caso. Noutros termos, os juízes estão obrigados a seguir os precedentes mesmo quando discordam de suas razões.

Por fim, é importante ressaltar que nem todos os precedentes são de vinculação obrigatória, dividindo-se em precedentes obrigatórios e persuasivos.

No caso dos precedentes persuasivos, o litigante tentará demonstrar ao magistrado que os tribunais vêm tratando da matéria posta de uma maneira que deve também ser aplicada no caso concreto, buscando formar jurisprudência. No caso dos precedentes vinculantes, o litigante poderá dispensar maiores digressões e, através da identidade da tese ou da *ratio decidendi* do precedente com o caso concreto, demonstrar que a questão já fora pacificada pelo judiciário.

De todos os modos, segundo constância do artigo 489, §1º, VI, do CPC, na hipótese em que o magistrado não encontrar suficiente identidade entre o precedente e o caso concreto, deverá expressar as razões pela qual deixa de aplicar o precedente. Essa dinamicidade evita que o sistema de precedentes engesse o Direito ou dificulte a recorribilidade. Afinal, conforme prefalado, o sistema de precedentes atribui maior elasticidade interpretativa para os magistrados, e não o seu engessamento.

---

<sup>119</sup> *Op. Cit.*, p. 174.

O contrário, por seu turno, também é verdadeiro.

Mesmo a decisão que não aplica precedente invocado pela parte deve ser fundamentada. Neste âmbito, considera-se indispensável traçar os comentários sobre (i) peso/força do precedente, e as (ii) técnicas de superação e distinção que fundamentam a sua não aplicação.

Ou seja, o CPC/15, ao mesmo tempo que insere o sistema de precedentes em seu rol de artigos, também determina como deve ocorrer a aplicação deste instituto, bem como o seu afastamento.

A força do precedente é medida pela expectativa de sua duração. Em síntese, precedente fraco é aquele em que sua expectativa de duração no ordenamento é curta, ao passo que o precedente forte é aquele cuja expectativa de duração no tempo é grande, conforme preconizado por Pandolfo<sup>120</sup>, nos termos a seguir:

Os precedentes podem ser superados pelas cortes superiores ou pelos tribunais nos quais tenham surgido. Para a superação da *ratio* fixada em seus precedentes, as cortes superiores devem observar as seguintes questões: i) se o precedente se provou inaplicável na prática; ii) se o precedente gerou significativa confiança no direito firmado; iii) se mudanças na doutrina tornaram indeterminada a regra anterior e, iv) se mudanças nos fatos (ou entendimentos sobre eles) erodiram suposições da regra anterior. Em um universo de precedentes existirão decisões com maior peso que outras. O peso do precedente é medido a partir da sua probabilidade de permanecer hígido ao longo do tempo. Um precedente forte reúne características que geram a expectativa de vigência por muito tempo. Já um precedente fraco é aquele que gera a expectativa de ser *distinguished* ou *overruled* em um curto período, até que se torne uma exceção e não a regra.

A distinção ou superação dos precedentes decorrem de alguns eventos, quais sejam, as já citadas na passagem acima transcrita, como o *distinguishing* e *overruling*, e, ainda, pelo *overriding*.

O Código de Processo Civil demonstra que se preocupa com a unidade da jurisdição em nome dos princípios constitucionais que regem a matéria processual. Como predito, o objetivo do sistema dos precedentes é descongestionar o judiciário, sem que isso afete a segurança jurídica.

Entretanto, a aplicação dos precedentes sem qualquer balizamento pode causar prejuízos ao Poder Judiciário, como o seu engessamento e conseqüente desprestígio, aumentando a judicialização – na contramão do motivo da inserção do sistema dos precedentes no Brasil.

---

<sup>120</sup> *Op. Cit.*, p. 176.

Gioia e Chimenti<sup>121</sup>, ao se debruçarem sobre essa perspectiva, registraram o quanto segue transcrito:

Nesse cenário, emergiram os fundamentos para adoção das medidas passíveis de garantir a unificação do entendimento jurisprudencial para situações idênticas, associadas à ampla publicidade e obrigatoriedade de observância por meio da vinculação. São elas: os julgamentos unificados de demandas repetitivas, as súmulas vinculantes e a vinculação de todos os órgãos do Poder Judiciário e da Administração Pública às decisões, como a seguir se verá.

Entretanto, é preciso considerar que a previsibilidade dos julgamentos unificados nos processos cujo objeto e causa de pedir sejam idênticos, de per si, não representam garantia de segurança jurídica, razão pela qual é imprescindível a delimitação procedimental, os meios de publicidade e, especialmente, os efeitos das mutações jurisprudenciais e formas de revisibilidade das decisões introduzidas nos temas repetitivos com efeitos vinculantes.

Nesse sentido, ao analisar os julgamentos das demandas repetitivas e súmulas vinculantes, Perez Tavares adverte para o risco da insegurança jurídica na medida em que ocasiona “o engessamento do judiciário, mitigando-se o seu caráter dialógico e fundamentalmente pautado no contraditório amplo”.

Então, diante de um caso concreto onde se invoca a aplicação de um precedente, o julgador poderá afastá-lo através das técnicas de distinção ou superação: *distinguishing*, *overruling* e *overriding*, sob a pena de se produzir uma decisão não fundamentada.

Todas essas técnicas prestigiam a atividade jurisdicional e compõem o núcleo da elasticidade interpretativa própria do objeto da aderência do sistema de precedentes no Brasil. E tais técnicas estão positivadas no CPC/15 como balizas na fundamentação dos julgados, conforme os mesmos autores acima referidos<sup>122</sup> registram:

Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

(...)

A possibilidade de o magistrado, fundamentadamente, deixar de observar um precedente vinculante (*stare decisis*), em decorrência da distinção entre o precedente e o caso em julgamento (*distinguishing*), ou em razão da superação daquele por julgado mais recente (*overruling*) também está explicitada no art. 489, §1º, VI, do NCPC.

Perfunctoriamente apontadas as técnicas que autorizam o magistrado ao afastamento

---

<sup>121</sup> *Op. Cit.*, p. 866.

<sup>122</sup> *Op. Cit.*, p. 882/883.

de precedente invocado pela parte, necessita-se balizar essas técnicas e demonstrar a sua importância.

A primeira técnica que autoriza o afastamento<sup>123</sup> de precedentes é a de distinção (*distinguishing*).

Já foi demonstrado que o magistrado, no exercício de sua atividade judicante, analisa o caso concreto sob o manto da *ratio decidendi* do precedente invocado. Havendo aproximação entre a *ratio* do precedente com o caso concreto, o magistrado determina a sua aplicação. Em caso negativo, afasta o precedente e não realiza a sua aplicação. Esse afastamento pode ocorrer por meio da técnica de *distinguishing*.

Sem mais delongas, Henrique Castro Santos<sup>124</sup> registra que o *distinguishing* é “a comparação entre o caso concreto e o paradigma”. Caso a comparação entre o caso *sub judice* e o paradigma resulte negativa, ou seja, hipótese em que as razões de decidir do precedente forem incompatíveis com o caso concreto, o magistrado demonstrará a distinção para afastar o precedente invocado.

E complementa:

Portanto, a distinção nada mais é que o meio ou método através do qual é feito o confronto entre o caso concreto e o paradigma a fim de verificar a possibilidade da aplicação deste último ao caso concreto. Havendo semelhanças fáticas e/ou jurídicas, o paradigma poderá ser aplicado ou superado pelo magistrado, como se verá a seguir. Todavia, caso deste confronto advenha um resultado negativo, ter-se-á a “distinção” dos elementos confrontados. E isto permitirá ao magistrado afastar o precedente ou justificar sua não aplicação em virtude da superação deste.

Pandolfo<sup>125</sup> também aborda o *distinguishing*, descrevendo-o nos termos a seguir:

O *distinguishing* consiste na técnica utilizada para aferir se o precedente será ou não aplicado a determinado caso. Para tanto, deve-se verificar se a decisão do caso analisado foi formada a partir de um contexto fático/jurídico equivalente ao do precedente. A distinção só pode ser realizada em relação aos fundamentos centrais da decisão analisada (*holding*) e do precedente (*ratio decidendi*). Existindo distinção relevante, o precedente não será aplicado.

Portanto, em que pese o sistema de precedentes comportar um mecanismo de

---

<sup>123</sup> Não se entende que o precedente seja superado, mas sim afastado em virtude de elementos que o distinguem do caso concreto – *ratio decidendi* diversa.

<sup>124</sup> SANTOS, Henrique Castro. Técnicas de superação de precedentes no Novo CPC. Publicado em 08/07/2020. Disponível em: <https://blog.sajadv.com.br/superacao-de-precedentes/>

<sup>125</sup> *Ob. Cit.*, p. 176.

simplificação decisória, é imprescindível que sejam tomadas decisões suficientemente fundamentadas, evitando-se a prolação de decisões incoerentes. O correto exercício de *distinguishing* aplica dinamicidade ao direito e evita um sistema incoerente e engessado.

A segunda técnica que será abordada é a de *overruling*.

Aqui, tem-se a figura de uma técnica que se atenta ao fato de que a própria Corte pode alterar os seus próprios precedentes, com afetação da própria *ratio decidendi*. Essa técnica recebe o nome de superação de precedentes.

A modernidade, marcada por sucessivas alterações no contexto político, social e econômico, é o núcleo da técnica do *overruling*. Isso porque é próprio da atividade judicante o zelo na aplicação do precedente, que deve ser coerente com o contexto ao qual está inserido.

Quando verificado que a aplicação do precedente deixa de ser coerente por conta de novo posicionamento judicial sobre o tema, este poderá ser superado. Essa situação é excepcional, mas atende à contemporaneidade, pois o precedente não deve continuar produzindo efeitos jurídicos caso não seja mais coerente a sua aplicação.

Segundo Fredie Didier Jr<sup>126</sup>, “*overruling* é a técnica através da qual um precedente perde a sua força vinculante e é substituído (*overruled*) por outro precedente.”. Igualmente, Pandolfo<sup>127</sup> registra que “o *overruling* reside em uma das hipóteses de afastamento do precedente, realizada pela mesma corte que o criou ou por superior. Nesse caso, a *ratio decidendi* deixa de ser aplicada”.

Nos termos do artigo 927, §4º, CPC, a decisão que afasta um precedente deve ser bastante fundamentada, o que vai além da motivação convencional. Neste sentido, Daniel Assumpção<sup>128</sup> traz importantes considerações:

Mas ao exigir que a fundamentação seja específica o legislador parece realmente ter inovado, criando uma especialidade quanto à motivação da decisão que supera súmula com eficácia vinculante e precedente obrigatório. Entendo que essa fundamentação específica exija do tribunal a demonstração de que a nova tese adotada em superação da anterior é melhor e/ou mais adequada, além de existirem mais fortes razões para alterar o entendimento do que para mantê-lo, mesmo que com sacrifício da ideia de segurança jurídica.

---

<sup>126</sup> DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula S.; OLIVEIRA, Rafael A. Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 10ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2015. v.2, p. 494.

<sup>127</sup> *Op. Cit.*, p. 176.

<sup>128</sup> NEVES, Daniel A. A. Manual de Direito Processual Civil – Volume Único. 8ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2016, p. 1.822.

Terceira técnica de afastamento dos precedentes é o *overriding*.

No caso do *overriding*, é a alteração do contexto jurídico que atrai a sua aplicação, revelando-se uma adequação do precedente a este novo cenário. Não há de se falar em superação do precedente, visto que, nesta hipótese, a *ratio decidendi* não é afetada.

Fredie Didier Jr.<sup>129</sup>, sobre o *overriding*, prescreve o seguinte:

Para que se compreenda o instituto, é preciso perceber que o entendimento novo não tem por objeto a exata questão de direito de que trata o posicionamento núcleo do precedente judicial, mas nela influencia, pois reduz as hipóteses fáticas de sua incidência. No *overruling*, por outro lado, a alteração é da própria *ratio decidendi*, que é superada, construindo-se uma nova norma jurisprudencial, para substituí-la.

Também não se confunde com o *distinguishing*:

Há aproximação, porém não identidade; trata-se de técnicas distintas. Verifica-se que, ao passo que no *distinguishing*, uma questão de fato impede a incidência da norma, no *overriding* é uma questão de direito (no caso, um novo posicionamento) que restringe o suporte fático. Ou seja, no primeiro são os fatos materialmente relevantes do novo caso concreto que afastam o precedente, por não terem sido considerados quando da sua formação, enquanto que, no segundo, o afastamento é decorrente de um novo entendimento; portanto, de um elemento externo à relação jurídica discutida.

É claro que nem sempre o *distinguishing* ou *overruling* são exercidos de forma correta pelos magistrados, comportando distorções que podem ser revisitadas pelas Cortes Superiores<sup>130</sup>. Um caso clássico para os demandantes na área tributária é o do afastamento do Tema 69 do STF para as chamadas teses filhotes. Em seguida, será abordado um breve exemplo para fixar o conteúdo do presente tópico.

Quando o STF determinou que “o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”, na chamada “tese do século” (Tema 69 – RE-RG 574.706/PR), os contribuintes passaram a interpor ações de não incidência de tributos na base de cálculo de outros tributos, utilizando a *ratio decidendi* empregada pelo Supremo. Neste caso, o precedente é sobre o conceito constitucional de receita/faturamento para fins tributários.

Para afastamento do precedente, o julgador deve apontar por diferença entre o precedente e o regime tributário atinente ao tributo objeto da ação. Não havendo diferenciação,

---

<sup>129</sup> *Op. Cit.*, p. 507.

<sup>130</sup> Para essas correções, o duplo grau de jurisdição.



aplica-se a *ratio decidendi* invocada. Bruno Romano<sup>131</sup>, quando balizou sobre a necessidade de coerência na atividade jurisdicional, teceu considerações sobre a aplicação do precedente do Tema 69 quando do julgamento do Tema 118, tudo com base na precedente do paradigma. *In verbis*:

Por conta disso, seria de rigor que os Ministros do STF, ainda que manifestassem seu entendimento pessoal, acabassem se curvando ao precedente firmado, decidindo o Tema nº 118 em favor do sujeito passivo, ou seja, que o ISS não integra a base de cálculo de PIS/COFINS. Ou seja, seria correto que o STF obedecesse a seus próprios precedentes.

Até porque, para que o entendimento manifestado no precedente do ICMS na base de cálculo de PIS/COFINS não fosse aplicado ao tema do ISS na base de cálculo de PIS/COFINS, seria necessária (i) a existência de uma situação fática que diferenciasse uma tese da outra (*distinguishing*), (ii) a mudança da própria Constituição para que o entendimento manifestado anteriormente “perdesse o objeto” em razão da nova norma que trouxe novos ditames constitucionais àquela temática (*overriding*), ou (iii) a revisão da tese anteriormente fixada, em decisão que contenha fundamentação adequada e específica (*overruling*).

Todavia, no caso do Tema nº 118, não há qualquer das três situações acima expostas, visto que (i) as sistemáticas do ISS e do ICMS são consideravelmente similares (para não dizer idênticas) e, por conta disso, não se faz possível que haja um *distinguishing* para deixar de aplicar o posicionamento anteriormente fixado, (ii) não houve mudança no texto da Constituição Federal para que o entendimento manifestado anteriormente perdesse o objeto, inexistindo *overriding*, e (iii) o STF não está revisitando a tese do ICMS na base de cálculo de PIS/COFINS, mas, sim, uma nova tese de balizas idênticas àquelas anteriormente analisadas, de modo que não há uma revisão do tema (e inexistente fundamentação adequada e específica), não se tratando de *overruling*.

A publicação do artigo retro se deu em virtude de que uma enxurrada de decisões foram proferidas pelos Tribunais Regionais Federais sobre o tema, afastando a aplicação do Tema 69, através de *distinguishing*.

Invoca-se agora outro exemplo de *distinguishing*, dessa vez por Acórdão de lavra do E. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. No caso abaixo, o Tribunal sobrestou um processo em que o demandante visava a exclusão do ICMS da base de cálculo do FUNRURAL, requerendo a aplicação do Tema 69 (exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS), justamente pelo fato de a *ratio decidendi* dos casos guardar identidade.

Após a prolação da sentença de procedência fundamentada na aplicação do precedente

---

<sup>131</sup> ROMANO, Bruno. Se tributos não compõem o conceito de receita bruta, então “precedente se cumpre”. Disponível em: <https://ebtributos.com.br/blog/posts/se-tributos-nao-compoem-o-conceito-de-receita-bruta>

firmado no Tema 69/STF, os debates subiram ao Tribunal, onde sobreveio uma decisão de sobrestamento do feito com base em outra matéria, a saber, o Tema 1.048 do STF – RE 1.187.264/SP, sob o rito da Repercussão Geral. *In Verbis*<sup>132</sup>:

Considerando que a matéria debatida ("exclusão do ICMS da base de cálculo da CPRB") foi afetada pelo STF ao julgamento sob o rito da Repercussão Geral, no RE 1.187.264/SP (Tema 1048), cujo relator é o Ministro Marco Aurélio, determino o SOBRESTAMENTO dos recursos extremos manejados até o pronunciamento da Corte Suprema.

Sabidamente, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Tema 1048, pacificou o entendimento de que é constitucional a inclusão dos valores atinentes ao ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), por comportar essa última como benefício fiscal. Assim, em apertada síntese, a facultatividade da contribuição impediria o contribuinte de excluir o ICMS de sua base de cálculo, pois isso aumentaria o benefício fiscal concedido. Dessa forma, a facultatividade da opção pela submissão à CPRB foi elemento crucial para o julgamento.

No caso concreto exemplificado, o contribuinte requer (o processo ainda está ativo<sup>133</sup>) a exclusão do ICMS da base de cálculo do FUNRURAL, contribuição obrigatória. Tendo em vista que o PIS e a COFINS são também contribuições obrigatórias, verifica-se que a contribuição ao FUNRURAL guarda maior proximidade com o PIS e a COFINS do que com a CPRB, de forma que a decisão prolatada nesses autos reflete exercício de *distinguishing* com o qual não se concorda, pois há identidade entre o regime jurídico das contribuições em voga.

Estudadas tais premissas, é chegado o momento de analisar como os tribunais administrativos tributários tratam os precedentes advindos do Poder Judiciário, ou seja, (i) analisar se a verticalização da aplicação dos precedentes é observada por tais tribunais na forma do artigo 927 do CPC/15, e (ii) se há uniformidade entre os tribunais estaduais e distrital sobre a aplicação dos precedentes.

---

<sup>132</sup> TRF5. Apelação Cível nº 0806501-05.2019.4.05.8500. Relator Desembargador Federal Fernando Braga Damasceno. Expediente lançado em 27/07/2021.

<sup>133</sup> Ano: 2023.

## 4 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E O SISTEMA DE PRECEDENTES

Como consignado, houve um deslocamento dos sistemas *civil law* e *common law*, fruto da pós-modernidade e de novas relações que se estabelecem. Por essa razão, o sistema de precedentes foi inserido paulatinamente no ordenamento. O *stare decisis* implica na “sistematização material proveniente das decisões judiciais proferidas no ambiente de *common law* e possibilitou o alcance de um ambiente jurídico com maior segurança e previsibilidade<sup>134</sup>”.

O ambiente jurídico com maior segurança jurídica e previsibilidade privilegia a coerência e integridade do ordenamento jurídico, unificado através da Constituição Federal. Logo, para fins de aplicação em processos administrativos tributários, torna-se necessário consignar que os julgadores administrativos exercem função jurisdicional, conforme preconiza Allan Fallet<sup>135</sup>:

O processo visto como um instrumento a serviço da sociedade teve a sua base de abrangência ampliada quando se constatou que todos os órgãos do Estado desempenham, mesmo que de forma secundária, uma função jurisdicional.

Portanto, no presente capítulo, será feito um recorte sobre como (i) o contencioso administrativo tributário garante o exercício da cidadania pelos administrados, (ii) os princípios constitucionais atrelados à sua aplicação e, por fim, (iii) como os tribunais administrativos pátrios tratam os precedentes judiciais, demonstrando, empiricamente, as jurisprudências de diversos tribunais.

### 4.1 Garantias constitucionais do contencioso administrativo tributário

O processo administrativo tributário, primeira arena de batalha entre contribuinte e Fisco, é acobertado por uma série de garantias constitucionais. Jardim<sup>136</sup> conceitua processo tributário como “o meio de composição de litígio que tem por objeto a obrigação de índole tributária, o qual abriga dois planos normativos, vale dizer, o administrativo e o judicial”.

---

<sup>134</sup> *Op. Cit.*, p. 204.

<sup>135</sup> FALLET, Allan. A natureza jurídica do processo administrativo fiscal. Ed. Noeses. 2019, p. 70.

<sup>136</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. O processo tributário: reflexões sobre o contencioso administrativo e o judicial. Outros meios alternativos de cobrança. In: Novos Rumos do Processo Tributário: Judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário. Noeses. 2019, p. 917.

Para a presente dissertação, emprega-se o conceito retro mencionado para tratar sobre o processo administrativo tributário, que pode decorrer de litígio ou não. Jardim<sup>137</sup> não deixa tal fato passar despercebido, conforme transcrição a seguir:

O processo administrativo, por seu turno, pode ser litigioso ou não litigioso. Exemplo do primeiro encontramos nos autos de infração sucedidos por interposição de recursos ou defesas administrativas, ao passo que as consultas formais exprimem hipótese do segundo caso.

O contribuinte, diante de uma obrigação tributária, pode optar pelo pagamento ou parcelamento da dívida. Neste caso, respectivamente, extingue-se ou se suspende a exigibilidade do crédito tributário, renunciando o contribuinte a sua discussão, seja na esfera administrativa, seja na esfera judicial.

No caso da litigiosidade, tem-se instaurado o contencioso tributário, cenário reconhecido para Cleide Previtalli Cais<sup>138</sup> como “uma continuação, ou a antecipação, ou, ainda, a reabertura do processo de lançamento, no sentido de que essa discussão é dotada da mesma natureza do processo de lançamento”.

Portanto, uma vez autuado, o contribuinte pode se insurgir através da peça de impugnação administrativa. A partir desse momento, tem-se instaurado um processo administrativo tributário<sup>139</sup>, onde o contribuinte tem o lícito direito de se insurgir perante o Estado contra a cobrança.

Fallet<sup>140</sup>, neste sentido:

No âmbito do direito administrativo, deve-se tomar cuidado para que não se confunda o procedimento de fiscalização, sendo este empreendido pelas autoridades fazendárias e regido apenas pelos princípios gerais do denominado processo administrativo fiscal, o qual se inicia no momento em que o sujeito passivo apresenta às autoridades administrativas a sua defesa (impugnação) contra a legalidade do ato administrativo de exigência fiscal editado, como muito bem nos ensina Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López:

“O processo administrativo fiscal é composto de dois momentos distintos: o primeiro caracteriza-se por procedimento em que são prolatados os atos inerentes ao poder fiscalizatório da autoridade administrativa cuja finalidade é verificar o correto cumprimento dos deveres tributários por parte do

<sup>137</sup> JARDIM, Eduardo. Manual de direito financeiro e tributário. Editora Saraiva. 17ª Edição. 2020, p. 546.

<sup>138</sup> CAIS, Cleide Previtalli. O processo tributário.

<sup>139</sup> Também Luis Fernando Gonçalves Dias entende que o contencioso administrativo tributário terá início com a “apresentação por parte do contribuinte ao Fisco, da impugnação ou da manifestação de inconformidade”. Fonte: DIAS. Luiz Fernando Gonçalves. O processo administrativo tributário e suas vantagens, p. 13.

<sup>140</sup> *Op. Cit.*, p. 40/41

contribuinte, examinando registros contábeis, pagamentos, retenções na fonte, culminando com o lançamento. Este é, portanto, o ato final que reconhece a existência da obrigação tributária e constitui o respectivo crédito, vale dizer, cria o direito à pretensão estatal. Nesta fase, a atividade administrativa pode ser inquisitória e destinada tão somente à formalização da exigência fiscal. O segundo inicia-se com o inconformismo do contribuinte em face da exigência fiscal ou, nos casos de iniciativa do contribuinte, com a decisão denegatória do direito pleiteado. A partir daí está formalizado o conflito de interesses, momento em que se considera existente um verdadeiro processo, impondo-se a aplicação dos princípios inerentes ao devido processo legal, entre eles o da ampla defesa e o do contraditório. Na verdade, a participação daqueles que são afetados pelas decisões implica a qualificação do procedimento como processo. A atividade procedimental, via de regra, precede a etapa contenciosa”

Vale esclarecer que o processo administrativo se mostra cada vez mais importante na medida em que o Brasil, segundo estudos da Professora Thais Helena Morando, encontra-se ranqueado em último lugar quando se trata de tempo gasto para pagar tributos (2.600 horas), enquanto Camarões, com todo o seu subdesenvolvimento, possui um número muito menor (1.400 horas).

E, nesta insurgência, o contribuinte pode alegar tudo quanto for a seu favor e apresentar o conteúdo probatório que lhe sustentará na discussão administrativa. Neste momento, o contribuinte busca pela verdade material, que ocupa posição de destaque no âmbito do processo administrativo fiscal. E, neste ato, o contribuinte estará protegido por uma série de princípios constitucionais processuais, o que traz toda a roupagem de cidadania na discussão pela via administrativa.

É claro que, caso queira, o contribuinte tem o cristalino direito declinar da discussão do débito na via administrativa e partir diretamente para a via judicial, conforme Jardim<sup>141</sup> explica:

Já no respeitante ao contribuinte, dispõe ele da possibilidade de pagar o *debitum* e com isso extinguir a obrigação, podendo, outrossim, insurgir-se contra a exigibilidade e percorrer as vias administrativas até a decisão irreformável.

Por outro lado, caso queira, o contribuinte pode declinar da órbita administrativa e optar por discutir o assunto somente em juízo, no qual pode percorrer as múltiplas instâncias até o Supremo Tribunal Federal, uma vez que a matéria tributária afigura-se integralmente constitucionalizada, razão por que os feitos tendem a encerrar-se no Pretório Excelso.

Portanto, discutir na via administrativa é uma garantia e uma opção do contribuinte, que poderá optar pela via judicial diretamente, configurando uma garantia constitucional muito ampla. Portanto, a possibilidade de o contribuinte litigar na via administrativa se revela como

---

<sup>141</sup> *Op. Cit.*, p. 918.

uma evidente garantia constitucional, conforme consignado por Fallet<sup>142</sup>:

Assim, com claro intuito de estabelecer uma imprescindibilidade constitucional ao tema, a Carta Magna assim preceituou em seu dispositivo:

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:

[...]

LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Ou seja, o legislador constituinte promoveu indubitável garantia constitucional de que o contribuinte possa percorrer o âmbito administrativo tributário, restando clara a garantia do seu exercício à ampla defesa de forma irrestrita e incondicional, em face do princípio do devido processo legal.

Portanto, a primeira grande conclusão é a de que o processo administrativo fiscal é uma garantia constitucional, o que entra em conexão com o capítulo 01, onde foi registrado que os institutos tributação e cidadania são intimamente ligados.

Essa característica é decorrente do princípio da legalidade, pois a Administração Pública, através do poder de autotutela, pode rever os seus atos de ofício. Caso a referida revisibilidade não seja realizada, poderá ocorrer mediante provocação do contribuinte, como no caso de litígio instaurado pela via do processo administrativo. E, se neste processo administrativo a decisão final for contrária ao contribuinte, ela (a decisão) não goza dos efeitos da definitividade, podendo ser revista pelo judiciário.

Neste prisma, a partir de uma análise sistêmica, o contribuinte dispõe do lúdimo direito de acessar diretamente o judiciário, de forma que a discussão na órbita administrativa não se configura em pré-requisito para a judicialização<sup>143</sup>, conforme precisos registros de Gioia e Chimenti<sup>144</sup>:

---

<sup>142</sup> *Op. Cit.*, p. 34.

<sup>143</sup> Reporta-se à discussão em matéria tributária. É importante fazer este recorte, pois o STJ, no julgamento do Tema Repetitivo 660, solidificou o entendimento de que, para a concessão de benefícios previdenciários, é necessário comprovar a formulação de prévio requerimento administrativo. Contudo, ressaltou que a exigência em tela não se confunde com o esgotamento de todas as esferas na via administrativa, com exceção aos casos em que o comportamento reiterado da Administração Pública é contrário à concessão do benefício pleiteado. Por fim, frise-se que o STJ acompanhou o entendimento do STF sobre a matéria, cristalinizado no Tema 350/STF – “Prévio requerimento administrativo como condição para acesso ao Judiciário”.

<sup>144</sup> *Op. Cit.*, p. 868.

Nas relações jurídicas tributárias litigiosas é facultado ao sujeito passivo pleitear seus direitos perante a Administração Pública, que detém competência para o exercício da função judicante (atípica).

Como o exercício da função administrativa está submetido à estrita legalidade, o dever de controle interno dos atos administrativos, dentre os quais se inclui a exigibilidade do crédito tributário, impõe a anulação daqueles atos praticados em desconformidade com a lei.

Não obstante, caso não efetuada de ofício a revisibilidade, cabe à Administração, se provocada, rever os atos praticados, no exercício da função judicante, em conformidade com a estruturação hierárquica de seus órgãos e as leis regentes do processo administrativo que, entretanto, é opcional ao sujeito passivo.

A discussão no âmbito administrativo, porém, não é nem pré-requisito, nem impedimento ao acesso ao Poder Judiciário. Vale dizer, ainda que indeferido o pleito do sujeito passivo em última instância de decisão administrativa, é possível a submissão do litígio ao poder Judiciário para afastar o efeito vinculante da decisão desfavorável obtida no âmbito do processo administrativo.

Ainda neste sentido, Fallet<sup>145</sup> ressalta que o princípio da legalidade e o controle do ato administrativo através da autotutela marcam o processo administrativo fiscal, conforme se vê:

Inicialmente, esclarecemos que o direito processual administrativo fiscal pode ser dividido em duas funções básicas, a primeira, de regular o procedimento de lançamento (formalização do crédito tributário) por meio do disposto na legislação pátria, e a segunda, de salvaguardar o direito subjetivo pela restauração da ordem jurídica. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres, processo administrativo seria aquele no qual “participa da atividade de autotutela da legalidade exercida pela própria Administração, isto é, tem por finalidade o controle da legalidade e da legitimidade do lançamento levado a efeito pelas autoridades administrativas”.

Esse cenário de revisibilidade do ato se dá pelo fato de que a última palavra sobre a matéria será dada pelo Poder Judiciário. No caso do Direito Tributário, dada a alta constitucionalização da matéria, a palavra final comumente ocorre no âmbito do Supremo Tribunal Federal, sem prejuízo da competência do STJ para julgar atos normativos infraconstitucionais que resvalam em matéria tributária.

Essa característica indica que, muito embora o julgador administrativo possa resolver o litígio tributário, ele deverá fazê-lo de acordo com o entendimento do Poder Judiciário, pois inexistem tribunais administrativos independentes no sistema jurídico brasileiro, inserido no contexto de jurisdição una, fortemente hierarquizada.

---

<sup>145</sup> *Op. Cit.*, p. 36.

Não por desatinos dos julgadores administrativos, é de fato complexo o julgamento de matéria tributária no Brasil. Não raras são as vicissitudes encontradas na legislação, pois cada ente conta com legislação processual própria – o que acaba gerando as inconstitucionalidades que desaguam no Poder Judiciário. Sobre este aspecto, preconiza Jardim<sup>146</sup>:

Conforme prefalado, inexistente uma legislação uniforme codificada aplicável ao processo administrativo tributário. Assim, se a controvérsia versa sobre o tributo *x*, o profissional incumbido de apreciar o assunto deverá compulsar o diploma adjetivo específico, o qual varia caso a caso, cabendo lembrar que, no mais das vezes, tais regras se localizam no bojo da legislação substantiva do referido gravame, a exemplo do quanto se verifica com referência ao ICMS, ao ISS, ao IPTU etc. No tangente aos tributos federais, a legislação adjetiva se apresenta parcialmente codificada. Assim, o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, conjugado com inúmeros diplomas legais supervenientes, estabelece as regras básicas de cunho adjetivo aplicáveis aos tributos administrativos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, no caso os tributos federais, incluindo as contribuições contempladas na Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, outrora administradas pelo INSS, exceptuadas as corporativas, as quais se subsumem à legislação específica, sendo controladas, outrossim, por órgãos fiscalizadores e julgadores próprios, vale dizer, pertencentes às respectivas entidades parafiscais. No mais, segue-se a regra geral, ou seja, as normas de processo administrativo se inserem na própria legislação do tributo respectivo.

O contencioso administrativo tributário se configura em uma garantia fundamental por excelência, decorrente do emaranhado de benefícios que traz ao administrado. Tendo em vista que a fase administrativa, segundo Jardim<sup>147</sup>, “compreende uma legislação federal, vinte e sete estaduais e cinco mil, seiscentos e setenta municipais, cada qual exercendo a sua autonomia nesse patamar procedimental e processual”, tem-se que a legislação adjetiva dos processos administrativos está encaixada dentro das quatro linhas do pacto federativo, muito embora este modelo possa ser o motivo de tantas vicissitudes que podem concorrer para a falta de efetividade do crédito tributário e para insegurança jurídica<sup>148</sup>.

Evidentemente, uma vez diante de vicissitudes da legislação de regência do ente federativo, a possibilidade de discussão administrativa da exigência fiscal comporta uma série de particularidades que representam garantias e princípios constitucionais. Como abordado anteriormente, por mais que existam tantas legislações esparsas a respeito dos processos administrativos, elas devem obedecer aos vetores explícitos e implícitos na Constituição, ponto

---

<sup>146</sup> *Op. Cit.*, p. 547.

<sup>147</sup> *Op. Cit.*, p. 918.

<sup>148</sup> Jardim chega a propor, como um dos métodos de resolução do problema, a uniformização da legislação processual administrativa.



unificador do sistema jurídico brasileiro.

Além de importante para a ampla defesa e contraditório, o processo administrativo ainda possui diversos benefícios que devem ser levados em consideração pelo estudioso do Direito, em especial no que atine à organização do Estado, Direito Constitucional, Tributário e Administrativo.

Os benefícios são diversos tais como (i) o formalismo moderado dos processos administrativos, que buscam a verdade material em vez de formalidades<sup>149150</sup>; (ii) a dispensa de constituição de advogado como condição para o exercício de defesa, muito embora seja recomendável que profissionais especializados atuem nestes processos<sup>151</sup>; (iii) exercício de defesa sem pagamento de custas processuais, (iv) suspensão automática da exigibilidade do crédito tributário; (v) estabilização da decisão terminativa contrária à Fazenda Pública, ao passo que ao contribuinte é facultado iniciar novo processo junto ao judiciário para revisão da decisão administrativa; (vi) princípio do *in dubio pro contribuinte*<sup>152</sup>, e (vii) os consagrados princípios da ampla defesa e do contraditório.

Por excelência, o processo administrativo busca declarar direitos (tal como o processo judicial), cujos componentes são: contribuinte(s), Fazenda Pública e o(s) julgador(es)

---

<sup>149</sup> No processo administrativo tributário, as provas documental e pericial possuem maior valor do que as regras processuais formais (embora a forma tenha seu relativo peso, sob a pena de se desestruturar todo o âmbito do processo administrativo tributário). Neste sentido, Eduardo Domingos Botallo: “Embora, como visto, não existam restrições ao emprego de qualquer meio probatório no âmbito administrativo, é sabido que, pelas particularidades da matéria tributária, a prova documental e a pericial são as que ostentam, nesta área, o mais expressivo grau de adequação, o que é confirmado pelo fato de serem as únicas a merecerem disciplina normativa no plano federal”. Fonte: BOTTALLO, Eduardo Domingos. Curso de Processo Administrativo Tributário. São Paulo: Malheiros, 2006., p. 93.

<sup>150</sup> Dias preconiza que no processo administrativo há um rito célere, dispensando-se formalismos exagerados, comparando-os com o Poder Judiciário e denunciando o entrave que é a sucessiva interposição de recursos meramente protelatórios, de forma que o processo judicial “seguirá o rito comum, conhecido pela sua morosidade, devido, dentre outros fatores, pela possibilidade de interposição de inúmeros recursos de caráter meramente protelatórios.” *Op. Cit.*, p. 39.

<sup>151</sup> Muito embora possa se referir a uma garantia constitucional, a dispensa de advogado para exercício de impugnação na órbita administrativa pode ocasionar diversos problemas de ordem material e processual ao litigante. Como exemplo, pode-se citar o prejuízo na recorribilidade de matéria não suscitada na impugnação administrativa. De todas as maneiras, *prima facie*, esta peculiaridade do processo administrativo está albergada pelo rol das garantias constitucionais ofertadas aos litigantes nesta esfera.

<sup>152</sup> Muito embora por vezes desprezado pela Administração Tributária, sobretudo com a volta do malfadado voto de qualidade no âmbito do CARF, veiculado pela Medida Provisória 1160/2023. Villas-Bôas, sobre os benefícios deste princípio, preconiza que: “O *in dubio pro contribuinte* é, como visto, uma regra jurídica que pode trazer inúmeros benefícios à tributação. Ela pode facilitar a vida de todos os envolvidos, inclusive do fisco, que terá maiores condições de prever, de antemão, qual será o entendimento dos órgãos julgadores sobre determinado assunto. Isso motivará o legislador a produzir textos normativos de maior qualidade e incentivará o fisco a não utilizar interpretações muito forçadas com o fim de arrecadar mais. Se forem afastados os preconceitos sobre o tema, será possível ter um debate mais avançado sobre ele no Brasil e, quem sabe, conseguir a sua implantação de uma forma mais bem definida.”. Fonte: VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. *In dubio pro contribuinte* reduz despesas do Estado e Aumenta eficiência. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-dez-21/villas-boas-in-dubio-pro-contribuinte-aumenta-eficiencia-estatal>.

administrativo(s).

Uma característica relevante citada no rol de garantias do contencioso administrativo está atrelada à composição dos processos administrativos. Aqui, reporta-se aos efeitos da decisão final sobre os contribuintes e sobre a Fazenda Pública. No caso do contribuinte, este pode se socorrer do Poder Judiciário no caso de sucumbência (total ou parcial), enquanto, em linhas gerais, para a Fazenda Pública a situação jurídica posta nos autos do processo administrativo se estabiliza. Sobre o tema, Jardim<sup>153</sup> registra o seguinte:

A primeira, como sabido e ressabido, repousa na possibilidade do questionamento judicial da decisão administrativa terminativa, quando favorável à Fazenda Pública, ao passo que a segunda consiste na legislação administrativa, sobretudo esparsa, enquanto a judicial encontra-se devidamente sistematizada.

Ao demais, o processo administrativo tributário representa um dever-poder em relação à Fazenda Pública, seja quando instada pelo sujeito passivo, a exemplo da formalização de consulta ou pedido de restituição de tributos pagos indevidamente, seja ao ensejo da apuração de infração ou mesmo inadimplemento da obrigação. O sujeito passivo, de seu turno, querendo, pode percorrer as instâncias administrativas, sendo-lhe facultado, outrossim, abdicar dessa prerrogativa e, desde logo, bater às portas do Judiciário.

Há toda uma estrutura na Administração Pública para processar e julgar os processos administrativos, com a possibilidade de interposição de sucessivos recursos administrativos aos órgãos administrativos superiores, o que garante a revisão do ato administrativo pela própria Administração, bem como a determinação de diligências antes do julgamento das impugnações ou recursos. Apenas após a decisão final do tribunal administrativo é que o débito é definitivamente constituído, lavrando-se a Certidão de Dívida Ativa e abrindo ao contribuinte as opções de pagar o débito, parcelar ou se insurgir perante o judiciário.

Como síntese conclusiva, eventuais irregularidades mantidas na órbita administrativa poderão ser suscitadas perante o judiciário, que poderá efetuar o controle judicial do ato administrativo.

Daí a importância do processo administrativo tributário para o exercício da cidadania, uma vez que o contribuinte se vê protegido de atos expropriatórios diretos e tem a possibilidade de argumentar perante a própria Administração Tributária, resguardado de uma série de garantias.

---

<sup>153</sup> *Op. Cit.*, p. 544.

## 4.2 Princípios constitucionais atrelados ao sistema dos precedentes

Compreendidas algumas das garantias do contencioso administrativo tributário, passa-se à análise dos princípios constitucionais atrelados à aplicação dos precedentes no processo administrativo tributário.

Dado o histórico da incorporação do sistema de precedentes no ordenamento pátrio, é evidente que o *stare decisis* deve produzir reflexos também no processo administrativo tributário para preservar não somente os sobreprincípios da segurança jurídica e da certeza do direito, corolários da ordem democrática garantista vigente. Também, a um só tempo, são privilegiados os princípios da boa-fé, celeridade processual, eficiência, estabilidade/previsibilidade, isonomia, moralidade, proteção da confiança e racionalidade. Ao final dessa conjugação, será privilegiado o interesse público.

A observância de diversos princípios constitucionais com a aplicação do sistema de precedentes é decorrente da chamada constitucionalização do processo administrativo tributário. O acesso à dignidade constitucional do processo administrativo, segundo Fallet<sup>154</sup>, tem como pressuposto o quanto segue:

O processo administrativo fiscal foi alçado à dignidade constitucional e, apesar de todos os privilégios atentados à Administração Tributária, é necessária uma análise criteriosa de suas disposições em conjunto com os princípios constitucionais e regradores da processualística. Ou seja, a norma reguladora do processo administrativo fiscal localiza o seu fundamento de validade na Carta Magna, e não obstante os privilégios atribuídos a Administração Tributária, as garantias e os princípios constitucionais tributários devem ser respeitados.

Portanto, ao apresentar a impugnação administrativa, o contribuinte tem a expectativa de que a Administração Pública atue respeitando os princípios constitucionais, pois o respeito a estes valores deve ser corolário dos atos emanados por ela. Isso porque, com a constitucionalização da matéria tributária, as discussões das matérias levadas ao lume dos tribunais administrativos tributários devem naturalmente esbarrar em normas (aqui compreendidos os princípios) constitucionais.

Passa-se à análise dos princípios que sustentam a adesão ao sistema de precedentes na esfera administrativa.

---

<sup>154</sup> *Op. Cit.*, p. 112.

O Estado apenas pode invadir o patrimônio do contribuinte devedor após o devido processo legal, o que condiz com uma série de procedimentos legais na seara administrativa para, após findada esta etapa processual, investir com a competente ação executiva. Ou seja, ao contribuinte é garantido o contencioso administrativo tributário para discussão de direito e de fato sobre o débito fiscal.

O sistema de precedentes aplicado na fase do contencioso tributário administrativo ajudará na resolução do processo a partir da interpretação dada pelo judiciário, reduzindo-se a judicialização e representando, por consequência lógica, um potente mecanismo de desafogamento do judiciário. Essa sistemática privilegia uma série de princípios constitucionais, pois é entrelaçada com uma lógica de racionalidade do contencioso.

Primeiramente, têm-se os sobreprincípios constitucionais da segurança jurídica e da certeza do direito. São chamados de sobreprincípios porque deles decorrem todos os demais princípios.

O instituto da previsibilidade, um dos fundamentos do sistema dos precedentes, está intrinsecamente ligado ao sobreprincípio da certeza do direito, pois guarda com a segurança jurídica uma íntima relação, conforme já demonstrado.

Fora par os princípios constituídos pelo *caput* do artigo 37 da CF (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência), sob os quais está vinculada a Administração Pública, ainda existem outros princípios que justificam a aderência dos precedentes por parte dos tribunais administrativos tributários, destacados na pesquisa elaborada por Domene<sup>155</sup>, que são a proteção da confiança, moralidade e boa-fé objetiva<sup>156</sup>.

O princípio da proteção da confiança também decorre do princípio da segurança jurídica, uma vez que as decisões proferidas pelos tribunais administrativos tributários são tão importantes quanto as decisões proferidas pelos tribunais judiciários, pois ambas irradiam efeitos jurídicos.

De todas as formas, é evidente que a Administração Pública deve ser digna de confiança por parte dos administrados, sendo indispensável a aplicação do referido princípio nos julgamentos administrativos.

Um dos elementos para se imprimir segurança nos julgamentos administrativos

---

<sup>155</sup> *Op. Cit.*, p. 49.

<sup>156</sup> A referida autora destaca a importância do princípio da eficiência em conjunto com os princípios da moralidade, boa-fé objetiva, proteção da confiança e eficiência pública. Como já foi destacado o princípio da eficiência como um “sobreprincípio” no que atine à sistemática de precedentes, serão tratados os demais princípios por ela trazidos de forma secundária.

tributários é a previsibilidade das decisões proferidas no processo administrativo tributário, uma vez que tais decisões devem estar compaginadas com a interpretação dada pelo judiciário sobre a matéria *sub judice*.

Sobre a decorrência do princípio da proteção da confiança a partir do sobreprincípio da segurança jurídica, extraiu-se a lição de Rafael de Cás Maffini<sup>157</sup> na oportunidade em que se debruçou sobre o princípio:

A proteção da confiança deve ser considerada como um princípio deduzido, em termos imediatos, do princípio da segurança jurídica e, em termos mediatos, do princípio do Estado de Direito, com precípua finalidade voltada à obtenção de um estado de coisas que enseje estabilidade, previsibilidade e calculabilidade dos atos, procedimentos ou simples comportamentos estatais e que traz consigo deveres comportamentais mediatos que impõem a preservação de atos estatais e de seus efeitos.

Portanto, para que o sistema funcione corretamente, é preciso entender que, em decorrência do nosso modelo de Estado, decorre o sobreprincípio da segurança jurídica, do qual nasce o princípio da confiança, de forma que os administrados podem se ver protegidos de atos abusivos/autoritários por parte do poder público, com legalidade, previsibilidade e estabilidade dos atos administrativos por ele emanados.

É sabido que a boa-fé também compete ao administrado, pois este também deve cooperar com o bom andamento da justiça. Essa ideia é positivada pelo artigo 5º do Código de Processo Civil<sup>158</sup>, inclusive. Ao refletir sobre o tema, Paulo Henrique Sá Costa<sup>159</sup> assevera que:

Aproxima-se, também, e conseqüentemente, do princípio da proteção da confiança, em particular quando se considera que a boa-fé objetiva “se torna operativa com vistas à produção de um estado de confiança mútua” (MAFFINI, 2005, p. 53), impondo um comportamento orientado pelos padrões de moralidade e lealdade na relação recíproca entre Administração Pública e administrado. Desse modo, aquela deve gerar nos particulares a expectativa de que saberá respeitar e considerar seus interesses legítimos e leva-los à concretização.

(...)

Todavia, proteção da confiança e boa-fé, embora sejam conceitos bastante aproximados, não se confundem. A boa-fé, na verdade, é apenas um dos

---

<sup>157</sup> MAFFINI, Rafael da Cás. Princípio da Proteção Substancial da Confiança no Direito Administrativo Brasileiro. 253f. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005, p. 48/49.

<sup>158</sup> Art. 5º: Aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé.

<sup>159</sup> COSTA, Paulo Henrique Sá. O princípio da proteção da confiança aplicado à Administração Pública. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 22, n. 5126, 14 jul. 2017. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/58790>.

pressupostos para a aplicação do princípio da proteção da confiança, sobretudo em relação aos atos administrativos concretos. Isso porque a boa-fé confere legitimidade à confiança gerada no administrado.

Essa lógica tudo tem a ver com a aderência dos precedentes pelos tribunais administrativos tributários, pois, ao se deparar com uma determinada situação, é necessário que o administrado tenha a garantia de que a Administração Pública atuará na mesma linha interpretativa lançada pelos tribunais judiciários.

Esse movimento beneficia os dois lados da controvérsia. Para o contribuinte, a previsibilidade dos atos administrativos e estabilidade das decisões tomadas pela atividade jurisdicional, culminando na observância da segurança jurídica. Para a Administração, o aumento da confiabilidade por parte dos administrados. Certamente, a conjugação destes cenários prestigia o interesse público e a tributação justa.

Portanto, o teor do artigo 927 do Código de Processo Civil é aplicável também na seara administrativa. O emaranhado de princípios constitucionais dispostos no presente capítulo exige que os tribunais administrativos tributários indelevelmente adiram ao comando normativo vertente. Veja-se o que Pandolfo<sup>160</sup> registra sobre este aspecto:

A referência feita pelo *caput* do art. 927 aos juízes e tribunais evidentemente não exclui a sujeição da Administração e dos tribunais administrativos aos precedentes.

De um lado, porque seria ilógico e anacrônico imaginar que os atos produzidos pelos integrantes do Poder Judiciário, responsáveis pelo controle da legalidade, estariam sujeitos aos precedentes, mas não estariam os atos administrativos judicialmente controlados. De outro lado, porque o precedente corresponde à expressão final da lei (norma).

Noutros termos, estando sujeita à legalidade, a Administração não pode atribuir a um enunciado sentido distinto daquele definido pelo precedente, a menos que identifique uma distinção relevante (*distinguishing*) no caso analisado, pela qual o precedente se revele inadequado.

Esse movimento certamente privilegia nossa ordem constitucional. Sobre este ponto, Domene<sup>161</sup> registra:

O prestígio e o fortalecimento dos tribunais administrativos em nosso sistema jurídico passam pela confiabilidade de seus julgamentos, nos quais os contribuintes possam sentir segurança nas decisões ali proferidas, que, por sua vez, devem refletir a jurisprudência firmada por nossos tribunais superiores.

---

<sup>160</sup> *Op. Cit.*, p. 189.

<sup>161</sup> *Op. Cit.*, p. 49.

Mas, fora par os princípios lançados, ainda há outros princípios constitucionais altamente relacionados com a adoção do sistema de precedentes no âmbito dos processos administrativos tributários. É o que se passa a discorrer.

Também é prestigiada a figura da isonomia e da celeridade processual. A uma, porque são evitadas decisões distintas para jurisdicionados na mesma situação. A duas, porque não basta que o Direito seja isonômico e que as decisões gozem de previsibilidade, pois o Poder Judiciário brasileiro padece de uma intensa sobrecarga de processos aparentemente interminável, de forma que as lides devem ser resolvidas em um tempo razoável para que a balança comece a se equilibrar.

Conforme se observou, o tempo médio de baixa de um processo de execução fiscal no sistema judiciário é de quase sete anos. Se computado este período desde a órbita administrativa, o tempo médio de um processo tributário brasileiro é de dezoito longos anos, o que reforça a adoção do sistema de precedentes nos processos administrativos tributários para fins de celeridade processual.

Ora, daí defender também a aplicação dos precedentes no processo administrativo tributário, pois a resolução da controvérsia “na raiz”, ou seja, ainda sem acionamento do Poder Judiciário, é uma das saídas para diminuir essa sobrecarga, garantindo a segurança jurídica e o primado da igualdade/isonomia.

O princípio da celeridade, contudo, não pode servir de carta branca para decisões irrefletidas e sem fundamento suficiente a garantir a segurança jurídica. Este princípio deve estar compaginado com o princípio da eficiência, núcleo dos atos administrativos. Gioia e Chimenti<sup>162</sup>, sobre a conjugação dos princípios da celeridade, segurança jurídica e eficiência, preconizam o seguinte:

Ademais, considerando-se o Poder Judiciário como parte da Administração Pública em sentido amplo (isto é, incluindo o exercício de todas as funções estatais), todos os princípios do art. 37, caput, da CF/88 também a ele se aplicam. E, dentre esses, está o princípio da eficiência, igualmente já implícito quando promulgada a Constituição, mas, ainda assim, introduzido bem antes, pela Emenda Constitucional 19/98.

Em verdade, o que realmente importa é fixar a diretriz interpretativa do princípio da celeridade processual por meio de um delineamento dentro do qual se pode considerar cumprida ou descumprida em cada caso concreto. Para tanto, é preciso conciliar a complexidade da pretensão deduzida em juízo (o bem da vida ou direito pleiteado) com a finalidade da atuação do Poder

---

<sup>162</sup> *Op. Cit.*, p. 870.

Judiciário (a solução do litígio com o resguardo e entrega final do que se buscava a quem de direito). A demora na decisão que reconhece um direito pode, em diversas situações, torná-la inócua: pelo perecimento do sujeito, do próprio direito ou objeto. Por outro lado, decisões céleres, mas tomadas sem fundamento, sem motivação ou com vícios de legalidade não cumprem a finalidade.

Evidentemente que o excesso de processos é um dos fatores, embora não o único, da demora na tramitação processual e, nesse sentido, o julgamento conjunto das demandas repetitivas, bem como a vinculação das decisões, é um dos caminhos para a celeridade.

Portanto, para fechar essa ideia, fica demonstrado que a celeridade processual, aplicável tanto ao Poder Judiciário, quanto à Administração Pública, não pode ser buscada sem que as decisões sejam devidamente fundamentadas, bem como que o congestionamento do judiciário é um dos motivos pelos quais a celeridade processual não é alcançada, o que atrai o chamamento do sistema de precedentes, e por isso que o princípio da celeridade (entrelaçado com o da eficiência) figura como um dos princípios do sistema de precedentes.

No sistema de precedentes, tendo em vista a busca pela racionalidade, o princípio da eficiência encontra privilegiada posição jurídica. Contidos nos atributos da eficiência administrativa estão elementos que garantem a racionalização processual e segurança jurídica. Vê-se, na sucinta consideração a seguir, que Emerson Gabardo<sup>163</sup> trata de tais atributos:

É possível serem identificados quatro atributos da eficiência administrativa: racionalização, produtividade, economicidade e celeridade. Os três últimos, entretanto, podem ser considerados uma decorrência do primeiro. A eficiência e suas expressões afins referem-se a um ideal de racionalização da ação humana.

Nessa mesma senda, considera-se imperioso complementar a disposição retro com as considerações de Fernanda Marinella<sup>164</sup> e Germana Oliveira Moraes<sup>165</sup> sobre a eficiência, cujas considerações se tornam imprescindíveis apenas as transcrições, que seguem:

A eficiência exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional. Consiste na busca de resultados práticos de

---

<sup>163</sup> GABARDO, Emerson. Princípio da eficiência. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. Vidal Serrano Nunes Jr., Maurício Zockun, Carolina Zancaner Zockun, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/82/edicao-1/principio-da-eficiencia>

<sup>164</sup> MARINELA, Fernanda. Direito Administrativo. 10. Ed. Niterói: Saraiva, 2016, p. 43.

<sup>165</sup> MORAES, Germana Oliveira. Controle jurisdicional da administração pública. São Paulo. Dialética, 2004, p. 294.



produtividade, de economicidade, com a conseqüente redução de desperdícios do dinheiro público e rendimentos típicos da iniciativa privada, sendo que, nessa situação, o lucro é do povo; quem ganha é o bem comum.

Princípio da eficiência é aquele que impõe à Administração Pública direta e indireta a seus agentes a persuasão do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primado pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar-se desperdícios e garantir-se maior rentabilidade social.

Das três transcrições realizadas acima, pode-se concluir que o princípio da eficiência está estritamente atrelado às ideias de racionalização, produtividade, economicidade e celeridade, de forma que a prestação administrativa deva ser realizada com presteza, perfeição e rendimento funcional. Toda essa combinação deve culminar com a economicidade.

Há dispositivos legais que tratam acerca do princípio da eficiência que nos permite, a partir de uma análise sistêmica, afirmar que a aplicação dos precedentes está intimamente ligada com este princípio.

Primeiro, o artigo 8º do Código de Processo Civil determina ao juiz que, em sua atuação, observe o referido princípio, em conjunto com a proporcionalidade, razoabilidade, legalidade e publicidade. Segundo, a Lei nº 13.874/2019, ao incluir o artigo 19-C<sup>166</sup> nos termos da Lei nº 10.522/2002, inseriu no sistema permissão para que o procurador fazendário deixe de praticar atos processuais e até mesmo a desistir de recursos já interpostos quando “o benefício patrimonial almejado com o ato não atender aos critérios da racionalidade, economicidade e eficiência.”

A aplicação dos precedentes pelos tribunais administrativos tributários também homenageia o princípio da moralidade administrativa, expressada pelo *caput* do artigo 37 do Texto Constitucional, uma vez que é imoral que a Administração Pública atue de forma imprevisível com os administrados. A imoralidade na falta de aderência dos tribunais administrativos tributários aos precedentes judiciais não se resume ao fato de que a confiança é quebrada, desarmonizando a relação Fisco-contribuinte, mas também culmina no malfadado assoberbamento da máquina judiciária, produzindo nefastos efeitos contrários aos princípios

---

<sup>166</sup> “Art. 19-C. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá dispensar a prática de atos processuais, inclusive a desistência de recursos interpostos, quando o benefício patrimonial almejado com o ato não atender aos critérios de racionalidade, de economicidade e de eficiência. § 1º O disposto no caput deste artigo inclui o estabelecimento de parâmetros de valor para a dispensa da prática de atos processuais. § 2º A aplicação do disposto neste artigo não implicará o reconhecimento da procedência do pedido formulado pelo autor. § 3º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, à atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no âmbito do contencioso administrativo fiscal.”

regentes da Administração Pública.

Neste átimo, figura-se indispensável o ensino de Geraldo Ataliba<sup>167</sup>:

Diversas razões recomendam que se crie um sistema de eliminação célere e eficaz desses conflitos, tendo em vista a harmonia fisco-contribuinte e os interesses públicos em jogo. Se todas as divergências forem submetidas ao Poder Judiciário, este submergir sob o peso de um acúmulo insuportável de questões a julgar. Além disso – e também por isso – tardarão muito as soluções, em detrimento das partes envolvidas. Daí a razão pela qual, em quase todos os países, se criarem organismos e sistemas para reduzir o número de causas instauradas perante o Poder Judiciário.

A aplicação do sistema de precedentes pelos tribunais administrativos é um destes mecanismos referidos por Ataliba. Ora, a aplicação de precedentes na esfera administrativa tem o condão de imprimir a moralidade no ato administrativo, pois evita que o Poder Judiciário receba demandas em que a Fazenda Pública certamente sucumbirá (no todo ou em parte), sofrendo condenação em custas e honorários advocatícios, suportados por toda a coletividade.

Ainda, a adesão de precedentes judiciais no processo administrativo tributário, dada previsibilidade e calculabilidade que se espera dos atos administrativos, culminará no aumento do grau de confiança entre Administração e administrado.

#### 4.3 Tratamento dos precedentes no âmbito dos tribunais administrativos tributários

Agora será examinada a postura dos tribunais administrativos tributários sobre o sistema dos precedentes firmados pelo Poder Judiciário. A metodologia será a análise da legislação adjetiva processual estadual, distrital e federal, e a apresentação de algumas jurisprudências que denunciam a existência do problema. Portanto, nos apêndices “A”, “B” e “C”, serão apresentadas as legislações de todos os tribunais estaduais, distrital, e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), com breves comentários sobre a forma de aplicação (ou não) dos precedentes.

Antes de tudo, é necessário compreender que os processos administrativos tributários exercem função sobremaneira importante para o descongestionamento do sistema, que é filtrar as discussões que acederão ao judiciário, resultando na inexorável importância de resolução dos litígios no âmbito administrativo para que se racionalize o sistema.

---

<sup>167</sup> ATALIBA, Geraldo. Recurso em Matéria Tributária. Revista de Informação Legislação (Senado Federal), 25/11, p. 122.

Dar-se-á início pelo modelo federal e, posteriormente, será feita a comparação com o modelo estadual e distrital. O tribunal administrativo no âmbito federal é o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), cujo regimento interno é aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (RICARF). O CARF trata da apreciação de precedentes de forma distinta aos tribunais administrativos estaduais, distrital e municipais. Constata-se essa assertiva apenas analisando a existência de lei específica para a aplicação dos precedentes vinculantes no âmbito do CARF.

Quadro 1- Modelo Federal da forma de Aplicação de Precedentes

Ente Federado	Legislação	Disposição legal	Aplicação
União	RICARF - Portaria MF Nº 343, de 09 de junho de 2015.	Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. §1º O disposto no <i>caput</i> não se aplica aos processos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; II – Que fundamente crédito tributário objetivo de: [...] b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 – Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; §2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105 de 2015 – Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Carf.	Total

Fonte: Elaborado pelo autor, 2022

Essa realidade coloca o CARF em vantagem quanto aos demais tribunais administrativos tributários pátrios no tocante à aplicação dos precedentes. Em regra, os agentes administrativos entendem pela necessidade de lei específica determinando a observância dos precedentes judiciais nos processos administrativos tributários. Ocorre que, conforme será apontado, a legislação adjetiva processual no plano administrativo nacional é esparsa e não uniforme, cenário que gera diversas vicissitudes<sup>168</sup>.

<sup>168</sup> Isso ficará muito claro com a apresentação da disposição do RICARF e da lei paulista dos processos administrativos sobre esse tema.

A Súmula consolidada nº 02 do CARF prescreve que “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.” A princípio, nota-se uma espécie de óbice à aplicação de precedentes, em termos parecidos aos aplicados pelos dispositivos de leis estaduais que vedam ao julgador administrativo o afastamento de lei sob o argumento de inconstitucionalidade. Contudo, a Súmula nº 02 do CARF não contraria o sistema, pois o RICARF determina a obrigatoriedade de aplicação dos precedentes firmados pelo Poder Judiciário em seu artigo 62. Ou seja, o CARF possui dispositivo específico que determina a aplicação de precedentes. Diversos são os julgados proferidos pelo CARF que se fundamentam no artigo 62 para resolução das demandas.

O que a Súmula de nº 02 do CARF determina é que, caso os Tribunais Superiores não tenham pronunciamento final sobre inconstitucionalidade de lei, não compete ao tribunal realizar o juízo de inconstitucionalidade das normas, controle atribuído somente ao Poder Judiciário. Entretanto, caso o STF ou STJ tenham proclamado decisão definitiva sobre determinado tema, o tribunal administrativo estará obrigatoriamente vinculado.

O vocábulo “deverão” merece especial destaque, de forma que os julgadores do CARF estão obrigados a observar os precedentes constantes no artigo 62. O raciocínio expressado no parágrafo anterior pode ser comprovado a partir de julgamento onde o CARF<sup>169</sup>, ao tratar sobre a inconstitucionalidade da exigência de contribuição previdenciária sobre as verbas atinentes ao Salário-Maternidade, adota o entendimento firmado pelo STF através do RE-RG 576.967. O Acórdão cita a Súmula nº 02 do CARF e, em seguida, justifica a sua atuação com base no artigo 62 do RICARF, conforme se nota abaixo:

#### Inconstitucionalidade - SAT – Salário Maternidade

A recorrente também afirma ser inconstitucional a contribuição para financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa. Todavia, é vedado a este Colegiado adentrar em discussões acerca da constitucionalidade de lei. Súmula CARF nº 2, com o seguinte enunciado: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Contudo, por força do art. 62 §2º do Regimento Interno deste Conselho, as decisões definitivas de mérito proferida pelo STF devem ser reproduzidas no julgamento dos recursos. Assim, a despeito da recorrente não ter trazido em seu recurso questionamentos em relação ao tema, considerando que inconstitucionalidades declaradas pelo STF estão no âmbito das matérias de ordem pública, há que se observar que, em 02/06/2021, transitou em julgado o acórdão proferido no Recurso Extraordinário (RE) nº 576.967, sob o rito de repercussão geral, declarando ser “inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário-

---

<sup>169</sup> CARF; Processo nº 15940.720099/2013-40; Acórdão nº 2401-009.998; Data da Sessão 07/10/2021.

maternidade”, bem como as contribuições a terceiros. Ementa:

(...)

Em decorrência, devem ser excluídos das bases de cálculo das contribuições devidas pela empresa (i.e., parte patronal das contribuições sociais, bem como contribuições a terceiros) os valores despendidos a título de salário-maternidade.

Inevitável concluir que a coerência sistêmica foi prestigiada pelo CARF quando da prolação do V. Acórdão. Dessa forma, é um tribunal que, além de resolver questões pacificadas judicialmente já na esfera administrativa, ainda deixa de congestionar o judiciário com questões que certamente seriam revertidas ante o posicionamento judicial sobre o tema envolvido.

Em outras palavras, o artigo 62 do RICARF faz com que aquele tribunal acompanhe toda a lógica constitucional no que atine aos princípios aplicáveis aos atos administrativos. Este modelo deve ser seguido pelos tribunais administrativos tributários no âmbito da federação, para que se tenha coerência/unidade e previsibilidade/estabilidade nas decisões administrativas.

Passa-se à análise sobre as legislações regentes dos tribunais administrativos tributários dos Estados e do Distrito Federal<sup>170</sup>. O panorama das legislações processuais em comento está esquematizado no “Apêndice A”.

Verificou-se que há tribunais administrativos tributários que aplicam os precedentes advindos do STF, em controle concentrado de constitucionalidade, ao passo que outros também observam os precedentes firmados pelo STJ<sup>171</sup>. Ainda, observou-se que outros tribunais vedam expressamente o acolhimento de precedentes firmados pelo Poder Judiciário, exceto nos casos de norma específica assim determinando.

Logo, têm-se tribunais administrativos tributários que aplicam os precedentes de forma obrigatória, tribunais que aplicam facultativamente e/ou parcialmente, e tribunais que vedam a aplicação de precedentes, exceto em casos específicos no controle difuso e com resolução do Senado suspendendo o ato. Identificou-se, ainda, Estados que não dispõem sobre o tema.

No caso dos tribunais que aplicam os precedentes parcialmente, os diplomas processuais receberam dispositivos que determinam a aplicação de precedentes recentemente (entre 2017 e

---

<sup>170</sup> Tendo em vista que o Brasil conta com mais de 5 mil municípios, para fins de economia, deixa-se de apresentar os diplomas processuais tributários na órbita dos municípios, à exceção do Conselho Municipal de Contribuintes do Município de São Paulo, o que se dá em virtude do critério territorial de produção desta pesquisa, ocorrida em São Paulo (2021/2023). Contudo, a resolução do problema de pesquisa é perfeitamente aplicável aos municípios, conforme será demonstrado no último capítulo e nas notas conclusivas.

<sup>171</sup> A jurisprudência do STJ vincula poucos tribunais administrativos tributários. Os tribunais que aderem aos precedentes, em sua grande maioria, observam apenas aqueles oriundos do Pretório Excelso, em controle concentrado de constitucionalidade. Por essa razão, afirma-se que a aplicação do sistema de precedentes na órbita administrativa tributária é flagrantemente incompleta. A aplicação completa deve ocorrer na forma prevista pelo artigo 927, CPC/15.

2019). Ou seja, muito embora cada tribunal administrativo tributário trate o sistema de precedentes à sua maneira, verificou-se também que há um movimento de convergência para aplicação de precedentes judiciais no âmbito da Administração Tributária em curso.

No “Apêndice B”, realizou-se estudo sobre como os tribunais administrativos tributários tratam o sistema de precedentes. Assim, a crítica deixa de ser abstrata (com base apenas nos diplomas processuais específicos), e passa a ser concreta, demonstrando-se efetivamente a postura dos tribunais administrativos tributários no que se refere à aplicação do sistema de precedentes. A metodologia é a seguinte: dois julgados para o tribunal administrativo tributário escolhido onde há citação expressa acerca da vedação de declaração de inconstitucionalidade de lei/ato, e também onde há acolhimento de precedentes judiciais resolvendo a matéria já na esfera administrativa.

Conforme prefalado, alguns tribunais administrativos tributários têm recentemente adequadamente as suas legislações, sob uma perspectiva sistêmica, determinando a aplicação do sistema de precedentes, ainda que de forma parcial. O núcleo deste movimento busca evitar a litigiosidade desnecessária, prevenir decisões contraditórias para litigantes em idêntica posição jurídica e imprimir a celeridade processual no sistema como um todo, privilegiando-se a segurança jurídica e desestimulando a judicialização<sup>172</sup>.

O julgador administrativo, ao não conhecer das alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade, contraria ao ordenamento vigente como um todo, que encontra seu ponto unificador na Constituição Federal, que ocupa o topo da ordem hierárquica normativa pátria. Inclusive, o processo administrativo tributário é submetido a um emaranhado de princípios constitucionais implícitos e explícitos, nos termos exaustivamente aduzidos no último subcapítulo.

No Brasil, a matéria tributária é altamente constitucionalizada. Neste sentido, cumpre-se afirmar que a Constituição Federal conta com espaço exclusivo para tratar do sistema tributário nacional, disciplinando a materialidade tributária, classificação dos tributos, regras de competência e as limitações ao poder de tributar. Ora, deste contexto, extrai-se que toda alegação de inconstitucionalidade de norma tributária necessariamente deva resvalar em algum vetor constitucional.

Logo, o controle é exercido para que todos os elementos formadores do crédito tributário

---

<sup>172</sup> Um detalhe é que os esforços para adequação de jurisprudência de acordo com precedentes começaram a ser realizados apenas recentemente, de forma que pode-se compreender que, após a publicação do Código de Processo Civil de 2015, os tribunais administrativos podem estar reformulando as suas legislações para melhor se adequarem ao Código. É claro que são necessários ajustes para uma adequação completa ao Código de Processo Civil, mas esses avanços são indispensáveis para se ter um Estado com maior segurança jurídica.

(materialidade, competência, pessoalidade e quantatividade) exigido em face do contribuinte litigante não fujam dos parâmetros erigidos pela Constituição Federal, validando-se o lançamento. Caso se verifique inconstitucionalidade referente a qualquer destes elementos, a norma é tida por inválida e deve ser retirada do ordenamento.

Sob esta perspectiva, entender que o julgador administrativo tributário é incompetente para conhecer das alegações de inconstitucionalidade se revela de todo inadequado. Primeiro, porque este controle pertence a um único órgão. Segundo, porque o julgador administrativo, diante da interpretação da norma pelo judiciário, apenas a aplica ao caso concreto, não declarando constitucionalidade ou inconstitucionalidade de qualquer dispositivo.

Galderise Fernandes Teles, fazendo um comparativo entre CARF, TIT (São Paulo) e Conselho Municipal de Tributos (CMT – São Paulo), aponta que as vedações legais à análise de inconstitucionalidade de ato por parte dos tribunais administrativos não estão compaginadas com o sistema, ressaltando, ainda, que a manutenção desta lógica, além de implicar em mácula à liquidez e certeza do lançamento, também produz efeitos colaterais para o erário público, como as condenações sucumbenciais contra a Fazenda Pública quando da revisão do ato pelo Poder Judiciário. *In verbis*<sup>173</sup>:

Dos enunciados supracitados evidencia-se a incompetência dos Tribunais Administrativos referenciados para tratativas de questões relacionadas a afastamento da aplicação legislativa por inconstitucionalidade. Uma vez estabelecida a incompetência por força legal, temos a impossibilidade do conhecimento de matéria por parte do julgador administrativo e o respectivo reconhecimento de matéria de ordem pública. Parece-nos uma delimitação indevida pelas seguintes razões:

(i) Inicialmente, é necessário reiterar que temos um sistema tributário altamente constitucionalizado por opção do legislador originário. Portanto, as tratativas das matérias tributárias em nosso ordenamento são realizadas preponderantemente por norma constitucional, e, por meio de nossa Carta Magna, podemos identificar: (a) regras-matrizes de incidência tributária, estruturadas em normas gerais e abstratas; (b) elementos para a classificação dos tributos; (c) determinação da competência tributária; e (d) disposições acerca das limitações ao poder de tributar. O legislador originário pouca margem deixou para grandes inovações em matéria tributária.

(ii) Por essa característica do arquétipo constitucional do direito tributário é difícil identificar uma situação de afronta à legalidade que não reflita de forma direta ou reflexa matéria afeta à norma constitucional, em outras palavras, qual a ilegalidade em matéria tributária que não se relaciona com: (a) regras-matrizes de incidência tributária, estruturadas em normas gerais e abstratas; (b) elementos para a classificação dos tributos; (c) determinação da competência tributária; (d) disposições acerca das limitações ao poder de

---

<sup>173</sup> TELES. Galderise Fernandes. Matérias de ordem pública no âmbito do contencioso administrativo tributário. Tese de doutoramento, p. 133/135

tributar; e (e) princípios tributários e do ato administrativo? Ou, ainda, é possível realizar controle de legalidade sem observar as normas constitucionais? Em nosso sentir, a resposta seria não!

(iii) A nosso ver, é preciso separar duas situações jurídicas totalmente díspares: a) a não aplicação de norma por considerá-la inconstitucional; e b) sua declaração de inconstitucionalidade. Na primeira situação, têm-se o atingimento direto da eficácia da norma geral e abstrata e a não aplicação ao caso concreto, permanecendo incólume a validade da norma para as demais relações jurídicas. Na segunda situação, há o atingimento da validade da norma com a não aplicação ao caso e concreto e, a depender da forma de análise – se controle concentrado ou difuso com resolução do Senado –, proliferação de efeitos para demais relações jurídicas. Nesse último ponto, é atribuição precípua do Poder Judiciário.

(iv) O desenvolvimento da atividade do contencioso administrativo tributário está relacionado com o controle de legalidade do lançamento fiscal. Nesses termos, encontra-se como objetivo maior a preservação do interesse público/coletivo. Não nos parece preservar e concretizar o interesse público a constituição de crédito tributário desprovido do necessário requisito de liquidez e certeza, sob pena inclusive de resultar em ônus sucumbencial para o Estado, além de implicar o aumento de demandas judiciais e custo público para acompanhamento desses casos que poderiam ter alcançado sua resolutiva no processo administrativo tributário – filtro seletivo das demandas judiciais.

Importante destacar que Teles observa que a manutenção de um ato inconstitucional no sistema, posteriormente revisto pelo Poder Judiciário, caminha na contramão do interesse público, pois além de quebra do princípio da proteção da confiança, ainda há a questão da onerosidade acarretada ao erário público, com posterior condenação sucumbencial da Fazenda Pública (cujos efeitos corroboram para o problema exposto nos dois primeiros capítulos do presente trabalho<sup>174</sup>).

A autotutela da qual goza a Administração Pública, ainda que exercida de ofício, confere ao julgador administrativo maior elasticidade de atuação, configurando-se em um verdadeiro dever o cancelamento de atos administrativos que escapem à lógica constitucional. Tal fato, como já dito, privilegia o interesse público e a tributação justa. Teles<sup>175</sup> não deixou de consignar este fato em suas considerações, quais seguem:

Chegamos à segura conclusão, inseridos nas premissas anteriormente delineadas, de que no âmbito do contencioso administrativo tributário a observância aos princípios específicos/formadores do processo administrativo tributário e dos requisitos do ato administrativo se reveste de matéria de ordem pública por consistir o próprio núcleo de regras e princípios fundamentais do

---

<sup>174</sup> A condenação sucumbencial da Fazenda Pública é suportada pela arrecadação tributária. A cidadania é afetada, uma vez que tais recursos poderiam ser destinados a outras tarefas do Estado. Por outro lado, conforme aventado no segundo capítulo, a própria captação de recursos para o judiciário acaba se tornando também mais onerosa ao Estado, o que vai no sentido contrário à racionalidade/economicidade que se busca prestigiar.

<sup>175</sup> *Op. Cit.*, p. 156/157.



ordenamento jurídico do processo administrativo tributário, representando valor supraordenador e básico voltado à preservação e concretização do interesse público. A referida conclusão é reforçada e embasada pela conjugação dos princípios da autotutela, eficiência e do interesse público, que atuam como verdadeiros vetores do processo administrativo tributário.

(...)

Portanto, tudo o que não necessitar de dilação probatória e for passível de conhecimento é matéria de ordem pública no âmbito do contencioso administrativo tributário, uma vez que esse âmbito se reveste, em primeiro lugar, do caráter de controle de legalidade dos atos administrativos, de modo que o dever de autotutela deve ser exercido ainda de ofício para preservação do interesse público, aqui entendido como a observância aos princípios/procedimentos necessários para constituição de crédito tributário respaldado nas características de liquidez e certeza.

Logo, a questão da não observância dos precedentes no âmbito administrativo, por disposição legal vedando aos julgadores administrativos o conhecimento de alegações de inconstitucionalidade, é de todo incompatível com o ordenamento jurídico em virtude dos princípios que regem o sistema. Ora, tal como exposto, os princípios constitucionais aplicáveis aos processos administrativos figuram como núcleo deste sistema, e não podem ser ignorados.

Isso porque, ao final, o que se espera é a preservação do interesse público, o que autoriza até mesmo o conhecimento de matérias de ordem pública de ofício pelos julgadores administrativos, pelo poder de autotutela da Administração. Tal fato é decorrente de que o processo administrativo, como já sinalizado, deve funcionar como uma espécie de filtro de questões que serão alçadas à competência do judiciário, de forma que a atuação dos julgadores administrativos está voltada diretamente com o interesse público e descongestionamento de um sistema bastante abarrotado de processos. Teles<sup>176</sup>, sobre este aspecto:

Por outro lado, temos uma segunda via de entendimento atrelada aos vetores principiológicos do processo administrativo fiscal, no qual a eficiência, a autotutela e o interesse público flexibilizam essas questões formais de conhecimento, devendo prevalecer a constituição de crédito tributário provido do necessário caráter de certeza e iliquidez.

Aqui, reitera-se a ponderação da delimitação da jurisdição administrativa no sentido de impossibilidade de reconhecimento de norma inconstitucional – atribuição do poder judicial –, e questão diversa, em nosso sentir, é a não aplicação da norma, ainda que prevista no âmbito de regulamento administrativo, mas considerada incompatível com o ordenamento jurídico. Sustentamos que considerações dessa natureza requerem o respaldo em situações sedimentadas no âmbito judicial, especialmente as previstas nos arts. 926, 927, e 928 do Código de Processo Civil.

Nesses casos, ainda que constatada a intempestividade ou a inovação em matéria recursal, em virtude da eficiência, autotutela e interesse público a

---

<sup>176</sup> *Op. Cit.*, p. 158/159.

serem preservados no contencioso administrativo, identificado vício no lançamento fiscal, será imperiosa a admissibilidade para o reconhecimento, ainda que de ofício, de matéria de ordem pública.

Adotar entendimento contrário, a nosso ver, é retirar o caráter de filtragem que o processo administrativo tributário desempenha em nosso ordenamento e contribuir para o lamentável quadro de congestionamento de execuções fiscais em curso e irrisório índice de recuperabilidade do crédito tributário.

No tocante à jurisdição administrativa, também se encontra um elementar fundamento para que se defenda a aplicação do sistema de precedentes, nos moldes do CPC/15, nos processos administrativos tributários, qual seja: o julgador administrativo exerce função jurisdicional. O princípio da unidade da jurisdição é o ponto mais alto da implementação do sistema de precedentes, na forma prevista pelo CPC/15, também na esfera administrativa.

Dessa forma, o julgador administrativo, ao se escusar de conhecer das alegações de inconstitucionalidade apresentadas pelos contribuintes através dos precedentes judiciais, incorre em equívoco quanto à sua própria função que, como aventado, é uma função jurisdicional.

Pode-se ressaltar o que preconiza Fallet<sup>177</sup> sobre o tema:

Ou seja, os julgadores administrativos, ao analisarem essa possibilidade, de forma geral, entendem que a matéria relacionada à inconstitucionalidade de ato normativo (aplicado pelo Poder Executivo) não poderia ser objeto de apreciação, tendo em vista a sua condição de órgão julgador vinculado à Administração Tributária (“ente lançador”).

Portanto, não seria vedado aos órgãos julgadores administrativos o exame da aplicação de normas ordinárias ou inferiores em face de sua suposta invalidade em relação à Constituição Federal, pois, sendo analisada de forma cautelosa e com atenção devida, estaríamos a cumprir o disposto no ordenamento jurídico em obediência à Carta Magna:

(...)

Logo, o órgão julgador administrativo federal pode e deve conhecer das alegações de inconstitucionalidade apresentadas pelo contribuinte, e, posteriormente delas decidir, na medida em que cabe a esse órgão o exercício do controle de legalidade dos atos administrativos de natureza tributária.

Com vistas ao que fora consignado acima, Fallet identifica o problema dos dispositivos das legislações dos tribunais administrativos tributários que afastam o exame de alegações de ilegalidade, o que seria, em linhas gerais, decorrente da vinculabilidade do julgador administrativo.

Ora, se os tribunais administrativos tributários exercem função jurisdicional, com

---

<sup>177</sup> *Op. Cit.*, p. 102/103.

autotutela para realizar o controle de legalidade dos atos administrativos, e, considerando ainda que a Constituição Federal é o ponto unificador do ordenamento jurídico, sendo inválidas as normas que lhe contrariem, não seria vedado aos julgadores administrativos tal exame.

Fallet<sup>178</sup> conclui:

De forma clara se manifestou Alberto Xavier sobre o tema:

“Tomada posição quanto ao problema atrás exposto, importa agora pronunciar-nos sobre o “dilema” do argumento segundo o qual o sistema vigente seria incompatível com a competência dos órgãos judicantes da Administração para apreciarem a constitucionalidade das leis, tendo em vista a inadmissibilidade de decisões definitivas que declarem, ainda que *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade de leis sem que dessas decisões caiba reexame para o Poder Judiciário.

O caráter artificioso do “dilema” não passou despercebido a Djalma Bittar, juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, quando, no seu voto em separado no célebre Acórdão SF 2.713/95, denunciou a falta de nexo lógico entre a questão da “definitividade” das decisões proferidas contra a Fazenda por órgãos judicantes, integrados na Administração, e a questão da apreciação da constitucionalidade ou da legalidade de ato normativo por parte daquele órgão judicante.

Com efeito, o argumento só seria verdadeiro se os órgãos judicantes da Administração tivessem uma “competência de rejeição”, isto é, fossem dotados do poder de declarar a inconstitucionalidade das leis com efeitos constitutivos e *erga omnes*. Não é, porém, assim. A mera desaplicação da lei ordinária como fundamento da declaração de nulidade do ato administrativo tributário, por vício de inconstitucionalidade direta, deixa tal lei vigente, incólume e intocada.

Acresce que o argumento prova demais, pois os riscos da definitividade das decisões proferidas em processo administrativo desfavoráveis à Administração ativa não são privativos da apreciação de inconstitucionalidade das leis, mas atingem por igual os casos de errada interpretação e aplicação da lei ordinária.”

Diante da verificação de que existem atos administrativos em desconformidade com as disposições constitucionais e legais que regem o direito tributário, o julgador deve anulá-los, não por uma declaração de inconstitucionalidade, mas com base em seu exercício regular do direito concedido pelo Supremo Tribunal Federal ao reconhecer que cabe à Administração Pública (em geral) anular ou revogar seus atos quando eivados de vícios ou defeitos.

Do quanto fora consignado, alguns aspectos denunciam o equívoco da recusa do julgador administrativo de conhecer as alegações de inconstitucionalidade formuladas pelos contribuintes litigantes.

A primeira delas é a falta de definitividade das decisões no âmbito do processo administrativo, pois a decisão contrária ao contribuinte poderá ser suscitada perante o Poder

---

<sup>178</sup> *Op. Cit.*, p. 103/104.

Judiciário.

Logo, tais decisões não gozam de estabilidade. Neste átimo, é inescapável mencionar o célebre julgamento proferido pelo TIT/SP em 1995, por meio do Acórdão SF 2.713/95, onde fora denunciada a incoerência que se deflagra quando a Administração Pública deixa de examinar argumento inconstitucionalidade de atos administrativos, pois não há definitividade das decisões proferidas nesta órbita processual. Extrai-se a ementa do referido julgado<sup>179</sup>:

QUESTÃO DE ORDEM (SF Nº 2.713/95) – COMPETÊNCIA DO TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS, POR QUALQUER DE SUAS CÂMARAS, PARA DEIXAR DE APLICAR LEI INCONSTITUCIONAL OU DECRETO ILEGAL EM CASOS CONCRETOS.

Voto do relator Adermir Ramos da Silva:

Negar aos tribunais administrativos a possibilidade do exercício pleno da jurisdição é o mesmo que admitir estarem eles acima da Lei Maior, à qual não deveriam subordinar-se, ou como disse Ulhôa Canto, se não pudessem os órgãos administrativos apreciar a constitucionalidade das normas regulamentares ou mesmo legais, o processo cognitivo desses órgãos seria limitado; “a competência deles, em termos intelectuais, é de subir só até o terceiro andar, quando o que está verdadeiramente governando tudo é o que está no quinto andar; então isso não é fazer justiça (Ementário do TIT – 1996)<sup>180</sup>

A segunda característica é decorrente do poder de autotutela da Administração Pública, que deve ser exercido nestas situações, *ex officio* ou mediante provocação. O exercício da autotutela é importantíssimo, pois o seu objeto é realizar o controle do ato administrativo, evitando-se que sejam mantidos no sistema atos administrativos ou normas incompatíveis com os valores constitucionais.

É sobre esse modelo de legislação que a presente dissertação desenvolve as suas reflexões e busca demonstrar o seu anacronismo, atraso e prejuízos para o Estado. Logo, todos os tribunais citados no apêndice correspondente, que não aderem ao sistema de precedentes, estão em flagrante e evidente descompasso com a ordem jurídica pátria. Tais tribunais, como visto nas considerações acima, não gozam de poder de rejeição ou independência em relação ao Poder Judiciário, que pode rever os julgamentos administrativos que, como visto, não gozam de definitividade.

Para reforçar a postura dos tribunais administrativos, formula-se o “Apêndice C”, onde constam alguns temas relevantes em matéria tributária. Temas estes, evidentemente, que

<sup>179</sup> Extraído do Ementário do TIT – 1996.

<sup>180</sup> BRASIL. Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Acórdão SF 2.713/95. Sessão em 30/05/1995. DJ 25/07/1995.

formaram precedentes por julgamentos dos tribunais judiciários. Neste âmbito, a metodologia será a seguinte: indicação do tribunal administrativo (CARF e TIT/SP<sup>181</sup>), exemplo de julgado e breves comentários a respeito do sistema de precedentes nestes julgamentos. Sobre o TIT/SP, a redação do artigo 28<sup>182</sup> estabelece vedação aos julgadores para exame de alegações de inconstitucionalidade, fundamento largamente utilizado pelos julgadores administrativos paulistas, com o qual não se pode concordar. Wagner Mello dos Santos<sup>183</sup> defende inclusive que “a situação examinada neste estudo não envolve a declaração direta de inconstitucionalidade de ato normativo pelo Tribunal Administrativo, mas sim a aplicação de decisões judiciais, tanto do Superior Tribunal de Justiça, como do Supremo Tribunal Federal”.

Santos ainda relata que o TIT/SP “em algumas decisões recentes<sup>184</sup>, mesmo que de forma tímida, vem modificando o rígido entendimento de que não seria possível aplicar essas decisões, tanto do STJ, como do STF.”, o que reforça a hipótese defendida nesta dissertação: o problema da aplicação dos precedentes nos processos administrativos é cultural<sup>185</sup>.

Uma vez compreendido como os tribunais administrativos estão lidando com o sistema de precedentes, compete à presente demonstrar se há no ordenamento solução para o problema.

---

<sup>181</sup> O TIT/SP foi escolhido dentre os tribunais constantes no anexo em virtude da territorialidade. Esta pesquisa se desenvolveu em São Paulo (2021/2023). Ademais, a legislação processual adjetiva é bastante incompleta e insuficiente, visto que veda aos julgadores administrativos o exame de inconstitucionalidade

<sup>182</sup> Artigo 28 - No julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:

I - em ação direta de inconstitucionalidade;

II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.

III - em enunciado de Súmula Vinculante; (NR) – acrescentado pela Lei nº 16.498/2017.

<sup>183</sup> SANTOS, Wagner Mello. TIT-SP precisa rever postura sobre aplicação de decisões do STF e do STJ. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jun-08/santos-tit-sp-postura-aplicacao-decisoes-stf-stj>.

<sup>184</sup> Sexta Câmara Julgadora do TIT/SP, AIIM nº 4120497-9/SP, Rel. Odilo Sossoloti; Nona Câmara Julgadora do TIT/SP, AIIM nº 4062510-2/SP, Rel. Mara Eugênia Buonanno Caramico; e Décima Sexta Câmara Julgadora do TIT/SP, AIIM nº 4065011-0/SP, Rel. Fabiane de Souza Botechia, Julgamento em 03.05.2017.

<sup>185</sup> Primeiro, porque uma série de tribunais adequaram, ainda que timidamente, as suas legislações para incluir algumas espécies de decisões como vinculantes na Administração interna. Segundo, porque essas modificações são recentes e tendem a aumentar. Terceiro, porque ainda assim é possível encontrar decisões esparsas acolhendo os precedentes judiciais na órbita administrativa.

## 5 MODELO CONSTITUCIONAL DE PROCESSO E A APLICAÇÃO DO CPC/15 SOBRE OS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS

A vinculação do julgador administrativo tributário aos precedentes judiciais encontra sua solução no campo da processualística. Já foi demonstrado o motivo e a maneira pela qual o sistema de precedentes foi inserido no ordenamento, com seu último grande passo tendo ocorrido na promulgação do CPC/2015, que sistematizou o sistema de precedentes, bem como as formas de aplicação ou afastamento do instituto.

Contudo, conforme apontado, no campo administrativo tributário existem diversas legislações que dispõem que os tribunais administrativos tributários não podem fazer declaração de inconstitucionalidade por conta própria. Muito embora diversas legislações tenham evoluído neste sentido nos últimos anos, outras não têm feito o mesmo movimento. Ou seja, conforme demonstrado no último capítulo, não há uniformidade no tratamento dos precedentes pelos tribunais administrativos tributários no âmbito nacional.

Mas, fato é que o CPC/15 além de dispor sobre a aplicação dos precedentes, preocupou-se também com os princípios constitucionais atinentes à diminuição do congestionamento do judiciário. Neste aspecto, o Código ampliou o leque de seu alcance nas disposições de seu artigo 15, o que é decorrente do modelo constitucional de processo.

Isso porque, como será demonstrado, a outorga de competências na Constituição autoriza a aplicação do CPC/15 nos processos administrativos tributários na forma prescrita pelo *Codex*. Logo, primeiro será demonstrado como essa aplicação deve ocorrer e, em seguida, como a outorga de competência constitucional chancela esse entendimento, resolvendo o problema de pesquisa com base na unidade da jurisdição.

Unidade da jurisdição essa que abrange, em um só tempo, a previsibilidade/estabilidade, coerência/unidade, eficiência e segurança jurídica, evitando disfuncionalidades que, invariavelmente, custam caro ao Estado. Como exhaustivamente dito, privilegia-se o interesse público, objetivo maior da Administração Pública.

### 5.1 Aplicação do CPC/15 nos processos administrativos tributários

Identifica-se que os tribunais administrativos, ao exercer função jurisdicional contrariamente aos tribunais jurisdicários, maculam a unidade da jurisdição, o que representa uma disfuncionalidade no sistema. Mas, fato é que essa lógica está na contramão do que o

modelo constitucional de processo brasileiro prevê, sobretudo com a entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015.

Para responder à questão posta, primeiro serão traçadas breves considerações sobre sistema para, posteriormente, entender como o *Codex* em vigor demonstrou preocupação com esse tema e tratou por resolver essa disfuncionalidade à partir de uma perspectiva sistêmica, que reflete a ideia de que as normas devem ser interpretadas em conjunto. Portanto, para a concepção de sistema, deve-se partir de uma perspectiva hierárquica, ou seja, todos os elementos componentes do sistema devem se comunicar em direção ao ponto unificador.

No caso do sistema normativo, este é composto por normas que devem se comunicar harmonicamente, sejam as normas que determinam as condutas dos agentes e administrados, sejam as normas que estruturam o Estado. Fato é que todas essas normas, por mais que atuem em campos distintos, devem observar a norma maior, ou seja, a Constituição Federal, que é o ponto unificador do sistema jurídico brasileiro.

O CPC/15 foi atento a este cenário, somado pelas inúmeras vicissitudes da manutenção de um sistema incoerente e custoso, tal como denunciado no capítulo onde foram tratados os temas referentes ao tamanho do contencioso tributário pátrio e o custo da máquina judiciária.

O elevado contencioso tributário brasileiro fez com que o Direito buscasse por novas formas de resolução de controvérsias, buscando otimizar a prestação jurisdicional, sem que isso afete a segurança jurídica. Com isso, o sistema jurídico brasileiro, originariamente sob o manto da *civil law*, veio introduzindo o sistema de precedentes em seu ordenamento, próprio do sistema *common law*, em um nítido “deslocamento de cada um dos dois grandes sistemas jurídicos contemporâneos em direção ao outro<sup>186</sup>”.

O objetivo da introdução do sistema de precedentes em nosso ordenamento é a unidade e a coerência na atividade jurisdicional, conforme preconiza Pandolfo<sup>187</sup>:

A unidade e a coerência de qualquer sistema jurídico são definitivamente testadas no exercício da atividade jurisdicional, etapa final do fluxo de fixação de sentido ao texto normativo interpretado. Se a norma jurídica – significado de um enunciado prescritivo – é colmatada pela interpretação construída no âmbito das Cortes Superiores, a estabilização desse conteúdo e sua reprodução, nos planos vertical e horizontal, pelos órgãos jurisdicionais, são indispensáveis à univocidade normativa.

---

<sup>186</sup> *Op. Cit.*, p. 172.

<sup>187</sup> *Op. Cit.*, p. 172.

Diante dos breves comentários retro, tem-se que a unidade da jurisdição e a coerência sistêmica residem no âmago do sistema de precedentes, e que a sua introdução em nosso ordenamento se preocupou com estes elementos. Como já explicado na oportunidade em que se falou sobre a inserção dos precedentes no ordenamento pátrio, a positivação foi em primeiro lugar constitucional, mas seu grande salto se deu com a implementação desse sistema no CPC/2015. Pandolfo<sup>188</sup> é preciso sobre esse ponto, chegando a qualificar como revolução o salto que o CPC/15 trouxe ao nosso ordenamento ao tratar os precedentes:

Tendo as premissas acima alinhadas como pano de fundo, o legislador brasileiro implementou uma verdadeira revolução em nosso ordenamento, ao inserir, no Código de Processo Civil de 2015 (CPC/15), a figura do precedente, importada dos países que seguem a *common law*. Com o intuito de dar efetividade a determinadas decisões balizadoras, o Código Processual em vigor buscou incorporar ao nosso sistema o *stare decisis* (*stare decisis et non quita movere*), utilizado com variações pelos países que seguem a *common law*. Essa ferramenta própria das jurisdições tradicionalmente guiadas pelo *common law* passou a integrar o sistema processual brasileiro de maneira inquestionável, como acertadamente aponta Montovanni Colares Cavalcanti.

Agora, evidentemente que, a princípio, possa parecer que seja apenas no âmbito judicial que se aplicam as disposições do artigo 927 do CPC/15, o que excluiria a sua aplicação no processo administrativo tributário. No entanto, este entendimento deve ser superado, pois o diploma processual em tela determina a aplicação do sistema de precedentes igualmente na órbita administrativa. A seguir, demonstrar-se-á o que se acaba de afirmar.

Toda alteração de contexto deve passar pelo crivo constitucional, pois o nosso modelo de processo deve obediência à Constituição Federal, ponto unificador do sistema. É inquestionável que houve alteração do contexto jurídico pátrio com a promulgação do CPC/15, e é evidente que essa alteração obedeceu à ordem constitucional.

Sobre a promulgação do Código de Processo Civil de 2015 em relação à adequação do Direito ao contexto para resolução de demandas de forma satisfatória e em pleno acordo com a Constituição, Flávia Cecília de Souza Oliveira<sup>189</sup> registra o seguinte:

Esses novos rumos, portanto, perpassam não somente pela análise específica

---

<sup>188</sup> *Op. Cit.*, p. 173

<sup>189</sup> OLIVEIRA, Flávia Cecília de Souza. Mudanças adotadas visando à resolução de conflitos e à cobrança do crédito tributário de modo mais efetivo – Redução do contencioso fiscal. In: *Novos Rumos do Processo Tributário: Judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário*. Volume I. Coordenação: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; JESUS, Isabela Bonfá de. Editora Noeses. 2019, p. 1062/1064.



dos aspectos tributários, mas também, por aspectos processuais, constitucionais e administrativos.

(...)

É importante deixar registrado que, independentemente das medidas que se fazem necessárias e dos rumos do processo tributário, objeto desta análise, o norte é a total obediência e o pleno respeito às diretrizes do sistema constitucional, sob pena de o sistema ser levado à ruína.

Embora a ressalva à obediência à Constituição Federal possa ser vista como obviedade, não se pode deixar de ressaltar o fato de que qualquer mudança pretendida deve passar pelo crivo constitucional.

É a Constituição Federal que “ocupa o nível supremo da ordem jurídica, acima do qual não se reconhece outro patamar de juridicidade positiva. É ela que enumera os princípios fundamentais, organizativos e finalísticos da comunidade estatal, definindo as relações do poder político, dos governantes e governados e – respeitados os direitos e garantias individuais e sociais e o princípio da livre iniciativa – até das pessoas físicas e jurídicas”.

(...)

Em 2015, houve uma mudança importante com a Lei. 13.105, que introduziu o Código de Processo Civil. Veremos adiante que o referido Diploma Processual trouxe um novo olhar a ser adotado nas relações processuais, o qual repercutiu claramente na esfera tributária e, conseqüentemente, nos executivos fiscais.

Assim, deixa-se claro que a promulgação do CPC/15 representou inquestionável alteração da legislação processual no plano nacional, estritamente obediente às diretrizes e valores impostos pela Constituição, com a qual buscou manter fina sintonia, a fim de se evitar distorções e incoerências no sistema.

Não há um código de processo administrativo tributário em nosso sistema<sup>190</sup>, havendo apenas disposições atinentes às execuções fiscais (Lei nº 6.830/80 – LEF) e Medida Cautelar Fiscal (Lei 8.397/93). Já o processo tributário conta com a regência do CPC/15, que demonstra uma enorme preocupação em resolver o problema de congestionamento do judiciário, sem abrir mão da coerência e da segurança jurídica. Conforme se demonstrará a seguir, todo este cenário foi abordado por Gioia e Chimenti<sup>191</sup>:

O assoberbamento do Poder Judiciário brasileiro é reconhecidamente um entrave à celeridade e eficiência das decisões e a dispersão de decisões judiciais sobre a mesma matéria um risco à segurança jurídica, um dos alicerces do Estado de Direito.

Desde a promulgação da Constituição de 1988 (CF88) buscam-se caminhos para minimizar os efeitos nocivos do volume de demandas judiciais e algumas medidas foram adotadas com base em experiências de direito comparado.

Nesse sentido, o texto constitucional prevê o efeito vinculante das decisões

---

<sup>190</sup> Inclusive, por anos o processo administrativo tributário não contou com disciplina própria, até a edição do Decreto Federal nº 70.235/72, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei ordinária.

<sup>191</sup> *Op. Cit.*, p. 863.

proferidas em ações diretas de inconstitucionalidade ou declaratórias de constitucionalidade (art. 102, §2º), a exigência da demonstração da repercussão em recurso extraordinário (art. 102, §3º) e a súmula vinculante (art. 103-A).

Na mesma esteira, o advento da nova lei processual trouxe a unificação de julgamento de demandas repetitivas em sede de recursos extraordinário e especial, bem como na apelação.

As relações jurídicas entre o Fisco e cidadãos com base na exigência de tributos têm conduzido a uma excessiva judicialização. O processo judicial tributário, assim entendido como o conjunto de atos desenvolvidos perante o Poder Judiciário com o objetivo de pôr fim a esse conflito de interesses, não se encontra especificamente codificado no ordenamento jurídico brasileiro. A ele se aplicam as normas processuais gerais. Assim, ressalvados os procedimentos específicos veiculados pela Lei 6.830/80 (Execução Fiscal) e pela Lei 8.397/93 (Medida Cautelar Fiscal), o processo tributário, estruturado e direcionado por princípios a partir da Constituição Federal, é regido pela Lei 13.105/2015 – o Novo Código de Processo Civil (NCPC).

Portanto, da ausência de regramento normativo específico sobre processo tributário, há aplicação das normas gerais em processos tributários na seara judicial, qual seja, o regramento do Código de Processo Civil. E essa realidade abarca também os processos administrativos, uma vez que o artigo 15 do CPC prevê que “na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.”

Inicialmente, a impressão que se tem é de que o artigo 15 do CPC seria apenas aplicável quando as legislações que disciplinam os processos administrativos, trabalhistas ou eleitorais não dispusessem nada sobre determinado assunto, ou seja, na hipótese de vácuo normativo. Entretanto, o que merece um enfoque de luz neste momento são os termos “supletiva” e “subsidiariamente”.

O termo “supletivamente” importa em verificar a inexistência de norma sobre determinado assunto, o que elevaria a legislação processual civil ao *status* de fonte exclusiva. Por outro lado, quando verifica-se o termo “subsidiariamente”, é reconhecida a existência de norma disposta sobre o regramento processual. Entretanto, a norma é incompleta, insuficiente, o que invocaria a aplicação do Código de Processo Civil para completar a insuficiência da legislação.

Barros<sup>192</sup>, ao tratar do tema, indica as diferenças entre os termos e sua aplicabilidade:

De fato, o texto legal lança mão dos termos “supletiva” e “subsidiariamente”, como as formas que o CPC seria aplicável aos processos eleitorais, trabalhistas

---

<sup>192</sup> *Op. Cit.*, p. 200.

e administrativos. A doutrina em geral vem entendendo que por aplicação “supletiva” deve ser entendida aquela em que inexista qualquer tipo de regramento para o processo, ocasião em que o CPC seria o de complementar o regramento para o processo, ocasião em que o CPC serviria de fonte exclusiva de regras processuais, ao passo que, no caso de aplicação “subsidiária”, o papel do CPC seria o de complementar o regramento insuficiente/incompleto já existente. Não se trata, portanto, de utilização de dois termos para significar a mesma coisa, pois um (“supletivo”) é mais abrangente que o outro (“subsidiário”), e ambos poderiam, em tese, ser aplicados aos processos administrativos tributários.

No mesmo sentido seguem as lições de Paulo César Conrado e Rodrigo Dalla Pria<sup>193</sup> sobre a aplicação supletiva e subsidiária das disposições do CPC/15 aos processos administrativos:

Na primeira situação, a da supletividade, o que se supõe é a total ausência de especial norma reguladora do processo administrativo, caso em que o Código de Processo Civil acaba por assumir função ‘normativo-substitutiva’. Na segunda hipótese, quando o assunto é subsidiariedade, pressupõe-se alguma regulamentação, ostentando o Código de Processo Civil de 2015 a função ‘normativo-complementar’.

A partir da prescrição retro, tem-se que o novo CPC é aplicado não somente na hipótese de ausência de normas que disciplinam os processos administrativos fiscais, mas também para completar aquelas insuficientes. Assim, o sistema normativo parece ter unido elementos suficientes para sanar quaisquer omissões ou insuficiências normativas no que compete aos processos administrativos fiscais.

Em atenção ao referenciado artigo 15, é inquestionável que os tribunais administrativos deverão, obrigatoriamente, aplicar as disposições do artigo 927 do Código de Processo Civil supletiva e subsidiariamente, com a observância dos precedentes vinculantes na esfera administrativa, o que faz superar essa lacuna legal. É aí que está o primeiro ponto da solução da controvérsia da não aplicação dos precedentes nos tribunais administrativos tributários: não havendo lei específica que assim determine, ou, havendo, seja insuficiente, aplicar-se-ão as normas do Código de Processo Civil supletiva ou subsidiariamente, visando suprir lacunas e aplicar a resolução sistêmica do caso concreto.

Portanto, o Código de Processo Civil passou a incidir sobre todos os processos administrativos, sem a necessidade de revogar as suas legislações próprias por completo, mas

---

<sup>193</sup> CONRADO, Paulo César; DALLA PRIA, Rodrigo. “Aplicação do Código de processo Civil ao processo administrativo tributário”. In CONRADO, Paulo César; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord). O novo CPC e seu impacto no direito tributário. São Paulo: Fiscosoft. 2015, p. 251.

visando suprir as lacunas ou insuficiências normativas. É esse o sentido do artigo 15 do *Codex*, nos termos registrados por Egon Bockmann Moreira<sup>194</sup>:

O CPC/2015 presta-se a suprir as lacunas das leis processuais - seja por instalar novas hipóteses de incidência (ausência da norma: lacuna normativa), seja por criar novas compreensões no sistema processual (atualizando a construção de normas que não mais correspondiam à realidade social e, também, permitindo soluções processuais mais justas: lacunas ontológicas e axiológicas). Na medida em que o artigo 15 valeu-se da “aplicação supletiva” ao lado da “aplicação subsidiária”, positivou a incidência do CPC/2015 a processos administrativos tanto nos casos em que se constatar omissão legislativa (e/ou normativa em sentido estrito) como naqueles em que o dispositivo a ser aplicado possa ser valorizado/aprimorado no caso concreto por meio da incidência de norma recém-positivada.

Como já exaustivamente afirmado, o Código de Processo Civil introduziu o artigo 927 em suas disposições, sistematizando robustamente o rol de precedentes vinculantes, e introduzindo mecanismos de simplificação decisória para garantir a segurança jurídica. O que o Código busca é a série de princípios já consignados no corpo do presente, sobretudo a unidade da jurisdição.

Isso porque os tribunais administrativos exercem função jurisdicional. Uma vez exercendo função jurisdicional, não devem quebrar a unidade da jurisdição, recortando o Direito. E a lógica desse movimento passa pelo crivo dos princípios constitucionais que embasam a aplicação do *Codex* sobre o processo administrativo fiscal.

Para ilustrar, segue a precisa consideração de Conrado e Dalla Pria<sup>195</sup> sobre esse aspecto, onde finalizarão abordando que a lógica aqui defendida privilegia os princípios exaustivamente defendidos no decorrer do presente:

Com os olhos mantidos sobre essa última observação, podemos (e devemos) reconhecer: o legislador responsável pela emissão de normas processuais reguladoras de processo administrativo em determinado âmbito (federal, estadual ou municipal) não é absolutamente livre; se o processo administrativo é expressão da função jurisdicional, as normas que o disciplinam devem guardar conexão, tanto quanto as do Código de Processo Civil, com os valores e técnicas que definem o sentido do ‘devido processo legal’ – contraditório, ampla defesa, acesso à instrução, recorribilidade, segurança jurídica,

---

<sup>194</sup> MOREIRA, Egon Bockmann. O impacto do CPC/2015 nos processos administrativos: uma nova racionalidade. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/egon-bockmann-moreira/o-impacto-do-cpc-2015-nos-processos-administrativos-uma-nova-racionalidade>.

<sup>195</sup> CONRADO, Paulo Cesar; PRIA, Rodrigo Dalla. Aplicação do Código de Processo Civil ao processo administrativo tributário. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). O Novo CPC e seu Impacto no Direito Tributário. 2. Ed. São Paulo: Fiscosoft. 2016, p. 257.

previsibilidade, apenas para referir alguns desses tais valores/técnicas.

Logo, a questão da aplicação dos precedentes sobre os processos administrativos tributários reside no campo dos princípios do Direito.

Sobre este aspecto (princípios constitucionais), Ronald Dworkin<sup>196</sup>, ao tratar sobre a racionalidade/economia processual, invoca a *teoria econômica do Direito*, que é o que se observa na aplicação dos precedentes nos termos do artigo 927 do CPC. Para o referido autor, “a chave para essas decisões é encontrada no princípio “econômico” de que é preciso agir sempre de um modo que seja financeiramente menos dispendioso para o conjunto da comunidade.”.

Thais Helena Morando e Marília de Prince Rasi Faustino<sup>197</sup>, quando analisam conjuntamente o tema em debate, consignam que a “garantia a respeito da maior previsibilidade quanto ao teor das decisões beneficia a todos os litigantes, pois assegura princípios constitucionalmente tutelados como a isonomia e a segurança jurídica.”. De fato, sob a ótica dos princípios constitucionais, o novo CPC, nos termos dos artigos 15, 926 e 927, está em perfeito acordo com toda a lógica constitucional vigente, buscando-se a prolação de decisões coerentes, uniformemente interpretadas e aplicando a almejada celeridade processual no sistema.

É inescapável concluir, portanto, que no que atine ao sistema de precedentes nos processos administrativos tributários, é impositiva a aplicação subsidiária do CPC/15 no que atine às legislações que disciplinam insuficientemente o sistema de precedentes e, por seu turno, supletiva no que atine às legislações que por ventura deixem o tema em branco, havendo a chamada lacuna legislativa.

Já para Fallet<sup>198</sup>, a aplicação do *Codex* deve ocorrer de forma subsidiária para privilegiar justamente os princípios constitucionais. Segue:

Assim, partindo da premissa de que o processo administrativo fiscal também tem por escopo o exercício de uma atividade jurisdicional (ainda que de forma atípica), deve ser invocado o Código de Processo Civil de 2015 nos casos em que seja necessário qualificar a atividade judicativa, sendo essa uma

---

<sup>196</sup> DWORKIN, Ronald. O império do Direito. Martins Fontes, Tradução Jefferson Luiz Camargo; Revisão Técnica: Dr. Gildo Rios, 1999, p. 333.

<sup>197</sup> MORANDO, Thais Helena; FAUSTINO, Marília de Prince Rasi. O novo Código de Processo Civil e seus reflexos no Processo Administrativo Tributário; In: BONFÁ, Isabela de Jesus; MARQUES; Renata Elaine Silva Ricceti; Novos Rumos do Processo Tributário, judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário; ed. Noeses; 2019, p. 123

<sup>198</sup> *Op. Cit.*, p. 109.

valorização dos princípios constitucionais relativos à matéria. Dessa forma, a utilização subsidiária do *Codex* de 2015 deve ocorrer não só nos casos de lacuna legislativa, mas – principalmente – com intuito de dar maior carga valorativa aos princípios constitucionais com o aumento da efetividade à orientação exilológica que tanto permeia o tema.

Portanto, é de rigor a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil para que a legislação seja completa, suficiente. E essa inovação trazida pelo CPC/15 surtiu efeitos, conforme a Lei nº 13.874/2019 e 10.522/2002, com a dispensa da Fazenda de contestar feitos em que houve jurisprudência consolidada. Considerando a natureza normativa dos precedentes, e a vinculabilidade da Administração com os textos, não há como escapar a Administração Pública aos precedentes.

É importante fazer uma observação no que atine à aplicação subsidiária do CPC/15 sobre os processos administrativos: esse movimento não afeta as disposições legais das legislações processuais específicas dos tribunais administrativos tributários quando estes estão em fina sintonia com a Constituição. Veja-se o registro de Fallet<sup>199</sup> neste aspecto:

Contudo, isso não significa uma processualização civil do processo administrativo, pois, conquanto possuam um enraizamento constitucional e certas garantias, são processos com características peculiares, com funções e estruturas específicas, conforme explicitado ao longo deste trabalho.

Em suma, a integração da legislação processual civil com a administrativa se revela bastante necessária para o descongestionamento do judiciário e, conseqüentemente, redução do custo da máquina judiciária e do contencioso tributário brasileiro.

A seguir, será demonstrado que a aplicação do Código de Processo Civil de 2015 sobre os processos administrativos fiscais está em sintonia com a Constituição Federal, mormente quando esta reparte as competências a serem exercidas pelos entes federados. Dessa forma, é possível afirmar que a aplicação do sistema de precedentes em sua integralidade, também no âmbito dos processos administrativos, mais do que obediência ao CPC/15, guarda obediência à lógica constitucional de processo brasileiro.

## 5.2 Modelo constitucional de processo tributário e repartição de competências

A Constituição Federal, em seu artigo 22, disciplina que compete privativamente à

---

<sup>199</sup> *Op. Cit.*, p. 110.

União legislar sobre: direito civil, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, espacial e do trabalho. Ou seja, confere à União a competência privativa para legislar sobre matéria processual. Ressalta-se que o artigo não faz distinção entre processo administrativo ou judicial.

Há um complemento importante nesse raciocínio, positivado no artigo 24 do Texto Constitucional, cuja transcrição merece especial destaque:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

§ 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

§ 4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário. (Vide Lei nº 13.874, de 2019)

A conjugação dos artigos 22 e 24 da Constituição Federal norteia a aplicação dos precedentes judiciais, na forma disciplinada pelo CPC/15, também na esfera administrativa.

Isso porque queda consignado que a competência dos Estados e do Distrito Federal, para disciplinar sobre matéria processual tributária, é concorrente com a competência atribuída à União, de forma a se concluir que o CPC/15 deve ser aplicado nos processos administrativos tributários naquilo em que suas disposições internas contrariem dispositivos e princípios da Constituição.

Por outro lado, isso não quer significar uma processualização civil do processo administrativo tributário, pois a competência concorrente atribuída aos Estados e ao Distrito Federal assegura validade às normas que não contrariem a Constituição.

Cumpre-se, neste momento, tecer breves considerações a respeito da competência, uma vez que esta reside no núcleo da resolução do problema proposto. Seguindo as considerações de Tercio Sampaio Ferraz Júnior<sup>200</sup>, a competência pode ser compreendida como:

Trata-se de uma forma de poder jurídico, isto é, de exercício impositivo de comportamentos e relação de autoridade regulado por normas. Estas normas, segundo Alf Ross (Logica de las Normas, 1968), são “normas de

---

<sup>200</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente – uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. Publicado em 01/01/1995. Revistas USP, p. 03. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67296/69906>

competência”, em oposição a “normas de conduta”. Ao estabelecer esta forma de poder jurídico, a norma de competência enuncia também (ou lhes alude) as condições necessárias para o exercício: as que delimitam qual o sujeito qualificado (competência pessoal), qual o procedimento (competência procedimental) e o alcance possível em face dos sujeitos passivos, sua situação e seu tema (competência material). Fora destes limites, os atos de exercícios são nulos e a norma criada por fora deles é inválida.

Nota-se, então, que as chamadas “normas de competência” definem as condições necessárias para o exercício do poder jurídico, de forma que, extrapoladas as condições impostas, a norma perde validade. O artigo 24 disciplina a atribuição de competências no Estado, que são distribuídas de forma horizontal e vertical. Ferraz Júnior registra que, nesse caso, as competências são comuns ou privativas. Já a distribuição de competência é vertical no caso de competência concorrente, que se dá a partir de duas técnicas: cumulativa e não cumulativa.

Sobre as técnicas cumulativa e não cumulativa da competência concorrente, o autor registra o seguinte<sup>201</sup>:

A cumulativa, pela qual os entes podem avançar na disciplina das matérias desde que o que lhes é considerado superior não o faça (não há limites prévios, mas a regra da União prevalece, em caso de conflito); a não-cumulativa, em que, previamente, as matérias estão delimitadas por sua extensão (normas gerais e particulares) (cf. Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Comentários à Constituição Brasileira, 6a ed., São Paulo, Saraiva, 1986, p. 98 ss)

A competência concorrente é cumulativa quando os entes federativos podem disciplinar sobre as matérias que lhes compete, desde que a União não o faça. No caso do artigo 24 da Constituição, a União recebe a competência para a edição das normas gerais, competindo aos Estados e Distrito Federal as normas especiais e individuais. A competência dos Estados e do Distrito Federal será plena quando da inexistência de lei federal, surgindo uma lacuna que por eles poderá ser preenchida.

Ou seja, na falta de normas editadas pela União, os Estados e o Distrito Federal poderão exercer a competência plena para edição de normas em matéria de Direito Tributário. Neste âmbito, o parágrafo terceiro registra que, caso inexista lei federal sobre matéria tributária, os Estados poderão exercer a competência legislativa plena. Também é importante a disposição do parágrafo quarto, onde é registrado que a superveniência de lei federal sobre as normas gerais suspende a eficácia da norma editada pelo Estado, no que lhe for contrário.

---

<sup>201</sup> *Op. Cit.*, p. 07.



Nestas breves linhas já consegue-se desenhar a resolução do problema: a norma geral é editada pela União. Os Estados e o Distrito Federal possuem competência concorrente, sendo que a competência plena dos Estados somente é possível no caso de inexistência legislativa federal sobre determinado tema. A competência concorrente pode ser exercida desde que não contrarie as normas editadas pela União, sob a pena de furtar a competência constitucional da União.

Como aventado, os princípios do Direito figuram como a resolução do problema da não aderência dos precedentes pelos tribunais administrativos tributários. Mas, este fato não quer dizer que as normas de competência não estejam dentro do núcleo da resolução do problema. É justamente o contrário: as normas de competência, regentes do exercício do poder jurídico, estão entrelaçadas com os princípios constitucionais em matéria processual tributária.

Aliás, para cancelar este entendimento, é importante ressaltar que o artigo 25 do Texto expressa que os princípios também organizam os Estados:

Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição<sup>202</sup>.  
§ 1º São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição.

Balizada a questão acerca da competência concorrente no tocante aos Estados e Distrito Federal com a União, surge-nos uma questão: e quanto aos Municípios?

Os Municípios estão excluídos da competência concorrente disciplinada pelo artigo 24 da Constituição Federal. Esse aspecto merece especial destaque, já que o Conselho Municipal de Contribuintes de São Paulo também não conta com lei específica que determine ao julgador administrativo a aplicação dos precedentes vinculantes.

Primeiro, nos termos do artigo 29 da CF, os Municípios editarão normas “*atendidos os princípios<sup>203</sup> estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado.*” Nos termos do §2º do artigo 24 da CF, verifica-se a disposição de competência suplementar para legislação dos Estados e Distrito Federal, ao passo que, nos termos do artigo 30, incisos I e II da Constituição Federal, o Texto Maior designa competência suplementar dos Municípios “*para legislar sobre assuntos de interesse local e suplementar a legislação federal e a estadual no que couber.*” A competência concorrente, por seu turno, não é atribuída aos Municípios.

---

<sup>202</sup> Merece especial atenção a todos os princípios que regem a teoria dos precedentes.

<sup>203</sup> Conforme as considerações da última referência.

Portanto, uma vez que a própria Constituição Federal dispõe que à União lhe compete, privativamente, exercer competência legislativa plena em matéria processual, bem como que a matéria tributária apenas pode ser disciplinada pelos Estados e Distrito Federal concorrentemente, encontra-se o flagrante desacerto das normas processuais administrativas que contrariem as normas gerais, estabelecidas pelo CPC/15.

Faz-se coro ao entendimento. Ora, se os parágrafos terceiro e quarto do artigo 24 da Constituição determinam que a competência dos Estados apenas será plena quando inexistente lei federal tratando sobre a matéria, ou, ainda, que a superveniência de lei federal suspende a eficácia das leis dos Estados e Municípios que contrariarem as suas disposições, o desrespeito às normas estabelecidas pelo CPC em matéria processual não devem prevalecer.

Portanto, entende-se pela aplicação dos artigos 926 e 927, ambos do CPC, também nos processos administrativos tributários. Na hipótese de existência ou superveniência de normas processuais administrativas tributárias negando vigência aos referidos dispositivos (926 e 927, CPC), conclui-se pela sua invalidade frente ao ordenamento jurídico como um todo.

O próprio Código de Processo Civil apresenta dispositivos que caminham nesse sentido, como se fosse uma preparação para a aplicabilidade dos artigos 926 e 927. São eles os artigos 5º, 6º e 15º.

O artigo quinto determina que os participantes do processo devem atuar pautados pela boa-fé. Onde isso seria aplicável no processo pelos procuradores fazendários? Exemplifica-se o caso das desistências de interposição de recursos pelos procuradores em virtude de decisões proferidas nos sistemas repetitivos ou sob a sistemática da repercussão geral.

Se a jurisprudência dominante deve ser respeitada pela Administração Tributária, mais ainda devem ser respeitados os precedentes, que possuem natureza normativa. Dizer que os precedentes têm natureza normativa, equivale a dizer que eles representam a expressão final da norma interpretada por quem de direito<sup>204</sup>.

Como essa interpretação passará a ser tida como correta, vinculando ao sistema como um todo, também a Administração Pública lhe deve obediência pelo primado da unidade da

---

<sup>204</sup> Os precedentes representam a expressão real da norma interpretada. Explica-se: determinada norma, em 02/2022, possuía o significado jurídico equivalente a “Y”. Logo, “Y” era a interpretação da norma. Em 02/2023, submetida ao crivo do controle de constitucionalidade, a norma é interpretada por alguma das Cortes Superiores, que lhe atribuem o significado “X”. A partir deste momento, forma-se o precedente vinculante, que representa a interpretação dada como correta pelo judiciário, vinculando todo o sistema. A mesma norma deixa de significar “Y”, passando a significar “X”. É evidente que, da totalidade do sistema, não se pode excluir apenas a Administração Tributária. O Direito é um sistema, conforme prefalado, e o sistema não pode ser recortado.

jurisdição. Pandolfo<sup>205</sup> não deixa este aspecto passar despercebido, apontando que a Administração Pública também deve se submeter aos precedentes, inclusive, desde a formação do crédito tributário. Segue:

Nesse contexto, as recentes alterações promovidas pela Lei nº 13.874/2019 na Lei nº 10.522/2002 reafirmam a força dos precedentes. O art. 19 da última lei prevê, em seus incisos, as hipóteses nas quais a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional está dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões, de interpor recursos e de desistir de recursos já interpostos. O §9º deste artigo, incluído pela Lei nº 13.784/2019, prescreve que as hipóteses dos incisos V e VI do art. 19 abrangem os fundamentos determinantes extraídos do julgamento paradigma ou da jurisprudência consolidada. Essa é uma importante inovação normativa que vai ao encontro do novo paradigma inaugurado pelo CPC/2015.

Os efeitos vinculantes dos precedentes, como se observa, atingem não apenas os atos constitutivos de crédito tributário (lançamento de ofício, originário ou suplementar), como também os julgamentos realizados na esfera administrativa, relacionados ao crédito tributário, à restituição, à compensação ou ao ressarcimento, retratados nos esquemas dos capítulos 2 e 3.

É importante ressaltar essa transcrição valiosa que aponta a adesão fazendária aos precedentes, deixando de apresentar peças processuais em casos onde a jurisprudência tenha se consolidado. É imperioso destacar a importância do artigo 19 da Lei nº 10.522/2002, com redação alterada pela Lei nº 13.874/2019<sup>206</sup>, pois demonstra que a própria PGFN, em algumas ocasiões, acata aos precedentes vinculantes para evitar litigiosidade desnecessária, que é o

---

<sup>205</sup> *Op. Cit.*, p. 191/192.

<sup>206</sup> Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:

[...]

IV - tema sobre o qual exista súmula ou parecer do Advogado-Geral da União que conclua no mesmo sentido do pleito do particular;

V – tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade;

VI – tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando:

a) For definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou

b) Não houve viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e

VII – tema que seja objeto de súmula da administração tributária federal de que trata o art. 18-A desta Lei.

[...]

§9º A dispensa de que tratam os incisos V e VI do caput deste artigo poderá ser estendida a tema não abrangido pelo julgado, quando a ele forem aplicáveis os fundamentos determinantes extraídos do julgamento paradigma ou da jurisprudência consolidada, desde que inexistam outros fundamentos relevantes que justifique a impugnação em juízo.

núcleo defendido na presente.

O artigo sexto determina que as partes devem contribuir para que o processo tenha uma duração razoável, o que importa em dizer que o Código está preocupado com a duração excessiva de demandas, o que não atende os princípios da celeridade e eficiência. No final do dia, o interesse público é maculado.

O artigo 15, que muito nos importa, procura dirimir lacunas legais ocorridas pelas legislações processuais tributárias, aplicando-se o Código de Processo Civil, supletiva e subsidiariamente, para suprir lacunas e insuficiências nas legislações processuais administrativas. E a aplicação do *Codex* nestas hipóteses é acertada, dado status de lei federal da Lei nº 13.105/2015 (CPC)<sup>207</sup>, concluindo-se que não se trata de uma imposição arbitrária do CPC/15, mas sim do modelo constitucional de processo.

Em outras palavras, o CPC/15 está dando plena aplicabilidade às repartições e atribuições de competências previstas pela Constituição Federal. Assim, igualmente, a aplicação dos precedentes vinculantes no processo administrativo tributário não é própria do CPC/15, mas sim do modelo constitucional de processo, que não reservou a nenhum tribunal administrativo tributário poder de independência. Muito pelo contrário, os tribunais administrativos também estão cobertos pelo manto da unidade da jurisdição.

Fallet<sup>208</sup> preconiza essa questão da unidade, invocando que a Constituição Federal não pode ser contrariada por outras legislações em inferior posição hierárquica:

Ou seja, as próprias características embalsadas nos julgadores pelo processo administrativo fiscal, por si sós, já revelam um alto poder de independência perante os outros entes da Administração, e mais, a Constituição Federal jamais pode ser substituída por outras legislações tributárias, como regulamentos, portarias e outros atos administrativos tributários.

Em face do exposto, a Carta Magna não impediria aos órgãos administrativos o conhecimento dos argumentos elencados pelos contribuintes, quando baseados na demonstração de que certos atos administrativos seriam ilegais e/ou inconstitucionais, pois a sua decisão seria terminativa apenas no âmbito do contencioso administrativo fiscal. A decisão definitiva em matéria de constitucionalidade de normas legais ou administrativas é de exclusividade do Supremo Tribunal Federal, conforme disposto no art. 102.

É a racionalidade e economicidade o que a Constituição busca, além de efetivar os

---

<sup>207</sup> Muito embora seja comum atribuir o status de “lei federal” ao CPC/15, o termo mais adequado seria o status de “lei nacional”, pois por lei federal se deve entender aquela estabelecida sobre a União. O CPC/15 é aplicável igualmente por todos os entes no plano nacional. Contudo, a Lei 13.105/15 é denominada como “lei federal”.

<sup>208</sup> *Op. Cit.*, p. 105.

direitos consagrados pelo Estado. A Constituição Federal, com as alterações atinentes ao controle de constitucionalidade, trouxe um novo modelo de processo, pautado na unidade da jurisdição. É a unidade da jurisdição que dará suporte a decisões coerentes, isonômicas, estáveis, previsíveis e, ao mesmo tempo, imprimirá celeridade e racionalidade no sistema.

Nesse diapasão, insta consignar que a resolução mais célere nem sempre deve ser pró contribuinte, pois também poderá beneficiar o Fisco, visto que o sistema de precedentes visa minar a recorribilidade e a judicialização de matérias já decididas por precedentes vinculantes. Este movimento busca privilegiar o interesse público e a tributação justa.

Portanto, quando se invoca a aplicação dos precedentes vinculantes nos processos administrativos tributários, nada mais se está a fazer do que aplicar a estes a lógica constitucional de processo. E o contrário se revela de todo incompatível com a Constituição, de forma que o controle judicial dos atos administrativos é elemento que dá suporte aos institutos da coerência sistêmica e da unidade da jurisdição, com seu emaranhado de princípios a estes atrelados no que compete ao sistema de precedentes aplicado também na esfera administrativa.

### 5.3. Coerência sistêmica e unidade da jurisdição

Demonstrou-se, exaustivamente, que não existem tribunais independentes no Brasil e a verticalização dos precedentes deve afetar também a Administração Pública (Tributária), inclusive desde a formação do crédito tributário. Mas, como uma pá de cal sobre essa perspectiva, é importante consignar que a coerência sistêmica está albergada pela lógica jurídica vigente, sobretudo na questão do controle dos atos administrativos pelo judiciário.

O primeiro ponto que chama a atenção é o de que a finalidade do controle dos atos administrativos é a de que tais atos sejam promovidos em estrita atenção aos princípios constitucionais que, conforme sobejamente sabido, vinculam a Administração.

O controle a que se sujeitam os atos administrativos é um importante mecanismo para se assegurar o Estado de Direito, uma vez que tal mecanismo é posto no ordenamento para garantir que a Administração Pública, ao emanar seus atos, faça-o em estrita observância aos princípios constitucionais. No caso de distorções, cabe a outro poder este controle. Em outras palavras, fala-se em revisibilidade dos atos administrativos, pela própria Administração Pública, que poderá ocorrer de ofício, ou mediante provocação.

É a autotutela da Administração Pública, exercida mediante o controle interno do ato administrativo.

Não há interferência de outro poder sobre o poder cujo ato administrativo esteja sujeito a controle, tratando-se de um verdadeiro ato de auto-avaliação e auto-correção dos atos administrativos pelo próprio órgão que os emanou. Sobre o tema, veja-se o comentário de Benigno Nuñez<sup>209</sup>:

O poder de fiscalização e correção que a Administração Pública (em sentido amplo) exerce sobre sua própria atuação, sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação.

(...)

O controle sobre os órgãos da Administração Direta é um controle interno e decorre do poder de autotutela que permite à Administração Pública rever os próprios atos quando ilegais, inoportunos ou inconvenientes, sendo amplamente reconhecido pelo Poder Judiciário (Súmulas 346 e 473 do STF).

O controle pode também ser externo, ocasião de grande importância, pois se cuida de controle exercido de um poder sobre o outro, de forma que sejam definitivamente sanadas as incorreções não sanadas internamente. Aqui, chama-se a atenção ao controle judicial.

Esse controle pode ser exercido pelo judiciário sobre os atos da Administração Pública, e recebe o nome de controle judicial. Veja-se o que consignam Angerico Alves Barroso Filho<sup>210</sup> e Leonardo Ranieri Lima Melo<sup>211</sup> acerca do controle judicial como forma de se exercer o controle externo dos atos administrativos:

O controle judicial, por sua vez, é exercido pelos órgãos do poder Judiciário sobre os atos administrativos praticados pela Administração Pública de todos os poderes, de acordo com Meirelles (2009, p. 715). Decorre do Estado de Direito e tem fundamento, no direito brasileiro, no monopólio pelo Poder Judiciário da função jurisdicional (jurisdição una), complementa Di Pietro (2014, p. 827).

O controle judicial sobre os atos administrativos é exclusivamente de legalidade, quer dizer, o Poder Judiciário tem o poder de confrontar qualquer ato administrativo com a lei ou com a constituição, declarando a sua invalidação de modo a não permitir que continue produzindo efeitos ilícitos.

É claro que esse controle tem os seus limites. Como uma abordagem geral e ampla, pode-se definir que o controle externo deve ser realizado para garantir que os atos

---

<sup>209</sup> NOVO, Benigno Nuñez. Controle da Administração Pública. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-administrativo/controle-da-administracao-publica/>

<sup>210</sup> FILHO, Angerico Alves Barroso. O controle externo *versus* o controle interno e administrativo: análise do suposto conflito de competência entre o CNJ e o TCU. Revista TCU. 2017.

<sup>211</sup> MELO, Leonardo Ranieri Lima. The judicial control of the public administration and the role of the public ministry; Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-administrativo/o-controle-judicial-da-administracao-publica-e-o-papel-do-ministerio-publico/amp/>

administrativos sejam praticados em estrita observância dos princípios esculpidos no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal, dentre eles, os princípios da legalidade, moralidade e eficiência dos atos da Administração Pública.

Em razão do plexo de normas do sistema constitucional vigente e, ainda, em homenagem à interpretação sistêmica como modo de interpretação das normas jurídicas, as normas não podem ser avaliadas de forma isolada, pois a ciência jurídica se constitui em um sistema, de forma que o tema em debate deve observar a conexão de alguns institutos jurídicos para se alcançar uma solução lógica.

Dessa forma, presume-se inescapável concluir pela necessidade de os Tribunais Administrativos adotarem, no lançamento tributário ou na constituição definitiva após o devido processo administrativo tributário, os precedentes judiciais sobre a matéria em debate, pois será esse o destino da autuação fiscal.

Domene<sup>212</sup> ressalta a questão da aplicação dos precedentes em atenção ao autocontrole dos atos da própria Administração com preciosidade, concluindo que a sua observância tem o condão de beneficiar a todas as partes envolvidas na relação:

Fica evidente, portanto, que a aplicação de precedentes pelos tribunais administrativos é medida que prima pela eficiência e deve ser adotada pela administração pública, não só como autocontrole de seus atos, mas também para dar eficácia social ao crédito tributário e orientar a sociedade acerca da interpretação dada à lei pelos tribunais superiores, de modo a regular as futuras ações dos cidadãos.

A conclusão da referenciada autora expressa os benefícios da adoção do mecanismo pelos tribunais administrativos tributários:

Com tais iniciativas, identificam-se dois benefícios de ordem prática que, além de atingir os cidadãos, trazem também resultados para a própria administração pública: (i) a orientação e a previsão de como será o julgamento de determinada matéria, no âmbito judicial ou administrativo, auxiliam no comportamento futuro dos contribuintes, de forma a diminuir os custos na fiscalização e lavratura de autos de infração; e (ii) a redução de custos com futuras discussões no Poder Judiciário, porque o próprio precedente solucionará a lide tributária no âmbito administrativo: se favorável ao contribuinte, finda-se a discussão de forma célere; se desfavorável, permite a rápida cobrança fiscal por meio da execução do título executivo.

E o controle de constitucionalidade é de incumbência do Poder Judiciário, como já

---

<sup>212</sup> *Op. Cit.*, p. 52.

exaustivamente exposto. Também exaustivamente exposto, é importante sempre ressaltar que o contencioso administrativo tributário deve funcionar como uma seleção de demandas que chegarão ao crivo judicial de apreciação, e não contribuir para a malfadada elevada carga de processos que assoberbam o Poder Judiciário.

Portanto, a não aplicação de precedentes na seara administrativa faz com que se tenha a impressão de um tribunal administrativo independente, cujas decisões deixariam de ser revistas pelo judiciário, o que não é verdade. A decisão final prolatada no contencioso tributário administrativo apenas encerra a discussão perante este poder, carecendo de definitividade.

Por fim, a garantia do interesse público se vê devidamente homenageada. A garantia do interesse público não ocorre somente quando as decisões são a favor da Administração. A decisão contrária à Administração também garante o interesse público, pois na hipótese de sucessivas cobranças ilegais, o Fisco deverá devolver os valores cobrados indevidamente com as devidas correções e juros, bem como honorários advocatícios e custas processuais. Neste cenário, o interesse público se vê sobremaneira prejudicado.

O problema é a perpetuação de uma situação que comprometeria o interesse público e seguirá comprometendo cada dia mais. É claro que os precedentes podem ser favoráveis ou desfavoráveis aos contribuintes, mas, aqui, fala-se especialmente dos precedentes favoráveis aos contribuintes, pois estes irão levar a questão ao judiciário. Sob uma perspectiva fazendária, a judicialização de matéria onde se sabe que o STF, STJ e Órgãos Especiais já pacificaram a questão a favor do contribuinte configura ato contra o interesse público.

Como uma síntese conclusiva do presente subtópico, revela-se que a unidade da jurisdição e a coesão sistêmica figuram como núcleo da aplicação do sistema de precedentes pelos julgadores administrativos<sup>213</sup>. Essa lógica supre diversas contradições existentes nos diversos diplomas administrativos tributários em voga no Brasil, bem como diversos posicionamentos fazendários a respeito do tema. Para tanto, será feito um recorte a respeito de contrapontos referentes à (i) necessidade de lei específica para vinculação da Administração aos precedentes, e (ii) absoluta falta de lógica na inaplicabilidade do CPC, na função “normativo-complementar”<sup>214</sup>, sobre os processos administrativos tributários. Ambas as

---

<sup>213</sup> É indispensável ressaltar que, dentro deste núcleo, estão os princípios constitucionais e as normas de competência previstas pela Constituição. Todos os institutos deste núcleo estão entrelaçados e resolvem o problema do alto custo da máquina judiciária, morosidade dos processos e prolação de decisões contraditórias. Como o cenário tributário instável e complexo afasta a capacidade de investimentos no país, o interesse público se vê maculado, pois é da arrecadação tributária que o Estado capta recursos para prestação dos serviços inerentes à cidadania.

<sup>214</sup> Expressão extraída das considerações de Conrado e Dalla Pria, conforme fls. 122.



considerações serão realizadas a partir de uma ótica sistêmica, resultando adequado ponderar que o próximo subcapítulo é um complemento deste. Separa-se os temas, contudo, para destacar as reflexões necessárias a seguir.

#### 5.4. Contrapontos à ótica fiscal sobre aplicação do sistema de precedentes

A presente dissertação se dedicou a demonstrar que a aplicação dos precedentes vinculantes na órbita administrativa é uma imposição legal. Essa imposição é decorrente da (i) natureza normativa dos precedentes, (ii) função jurisdicional desempenhada pelos tribunais administrativos tributários, (iii) constitucionalização da matéria tributária, (iv) normatização do sistema de precedentes na legislação nacional (CPC/15) e, por fim, (iv) unidade da jurisdição e coerência sistêmica – resolução do problema de pesquisa.

Em síntese, aponta-se que há uma verdadeira inversão de valores quando a Administração Pública prevê que a vinculação aos precedentes, na forma do CPC, deve ocorrer apenas quando exista previsão legal assim determinando, sobretudo em “nome da segurança jurídica”. As razões seguirão nas linhas seguintes.

Como bastante aventado, os precedentes gozam de natureza normativa. Isso porque os precedentes são formados a partir da interpretação dada como correta pelo tribunal competente, e essa interpretação passa a ser o significado da própria norma. Se a norma era interpretada como “Y”, e passa a ser interpretada como “X” pela Corte Superior em controle de constitucionalidade, importa necessariamente em dizer que o significado jurídico daquela norma é “X”, sendo “Y” interpretação errônea, que deve imediatamente deixar de ser aplicada. Em nome dos primados da igualdade, estabilidade, previsibilidade, coerência, unidade e segurança jurídica, a interpretação dada pelo tribunal deve vincular a todo o sistema. Veja-se: a norma não foi retirada do ordenamento, mas apenas foi reinterpretada adequadamente.

É evidente que essa vinculação afeta o julgador administrativo, pois, como exaustivamente aventado, este exerce função jurisdicional secundária, atípica. As decisões finais prolatadas no âmbito dos processos administrativos tributários irradiam efeitos jurídicos, mesmo com a possibilidade de o contribuinte sucumbente acionar o Poder Judiciário para revisão do ato. Em outras palavras, tem-se uma norma positivada na legislação interna, sobre a qual recai provocação do contribuinte a respeito de sua constitucionalidade, por meio da impugnação administrativa. Neste momento, o julgador administrativo não fará o controle de constitucionalidade desta norma, o que é tarefa exclusiva do Poder Judiciário, mas aplicará a

esta norma a interpretação dada como correta pelo judiciário através da “norma-precedente”<sup>215</sup>.

Respeitados os entendimentos contrários, o que é decorrente da própria natureza polêmica da recente inserção do sistema de precedentes no Brasil, entende-se que a norma-precedente goza de caráter normativo, configurando-se em fonte do Direito. Retirar o caráter normativo da norma precedente é relativizar os seus efeitos sobre o sistema, infirmo a sua própria razão de ser (pacificadora de conflitos para se alcançar, a uma só vez, a celeridade e a segurança jurídica). Também se conclui que o controle do próprio ato administrativo, quando do julgamento de impugnações e recursos administrativos, configura inescusável função jurisdicional, ainda que atípica e secundária, como predito. Igualmente, a irradiação dos efeitos jurídicos desta decisão afasta a ideia de que o julgador administrativo está excluído da função jurisdicional.

Superadas as premissas de natureza do precedente e da função jurisdicional atípica e secundária do julgador administrativo tributário, passa-se à inquestionável aplicação do artigo 15 do CPC/15 sobre os processos administrativos tributários. Com a devida vênia, não se revela correto afastar a aplicação cogente de normas do CPC/15 sobre processos administrativos tributários com fundamento na autonomia da Administração Pública e separação dos poderes.

Primeiro, porque a referida autonomia encontra os seus limites na Constituição Federal. Sabidamente, o sistema brasileiro é bastante hierarquizado<sup>216</sup>, de forma que a lei maior deve ser respeitada pela lei menor. Logo, não faria qualquer sentido se defender a higidez de norma interna, no plano administrativo tributário, contrária às normas estabelecidas pela Constituição. A repartição de competências de matéria tributária e processual está rigidamente prevista nos artigos 22 e 24 da CF/88, de forma que, no plano nacional, os Estados e o Distrito Federal até gozam de certa autonomia para edição de normas internas. Contudo, essa autonomia encontra um limite inquestionável, qual seja, a edição de normas pela competência concorrente dos Estados e do DF não pode contrariar norma do plano federal/nacional, sob a pena de flagrante invalidade frente a todo o ordenamento (sistêmico e hierarquizado) brasileiro.

Segundo, porque como já referido, a aplicação do CPC/15 sobre a legislação processual administrativa interna, supletiva e subsidiariamente, não representa uma processualização civil do contencioso administrativo tributário. As normas de regência dos processos administrativos tributários internas seguem híidas e válidas. O CPC/15 apenas é aplicável sobre estes diplomas

---

<sup>215</sup> Termo utilizado por Correa, conforme exposto às fls. 126.

<sup>216</sup> Isso sem falar que a matéria tributária é altamente constitucionalizada, de forma que não há alegação de mácula na formação e exigência do crédito tributário que não resvale em matéria constitucional, conforme acertadamente defendido por Teles, conforme subcapítulo 4.3.

para suprir lacuna ou insuficiência normativa, com a função substitutiva ou complementar das normas que contrariam o ordenamento como um todo, que encontra na Constituição Federal o seu ponto unificador.

Não há desrespeito às particularidades do poder legislativo no caso em comento, uma vez que o controle judicial é exercido sobre os atos administrativos justamente para que estes obedeçam à Constituição<sup>217</sup>. A Constituição jamais poderá ser substituída por qualquer comando normativo que lhe seja inferior, sob a pena de se perpetuar um sistema absurdo e confuso, ambiente propício a milhares de vicissitudes e arbítrios. Dessa forma, tem-se que a aplicação do CPC/15, com função substitutiva ou complementar, não ocorre deliberadamente sobre os processos administrativos tributários, mas apenas sobre as contradições deste sistema, seja pela lacuna normativa, seja pela insuficiência normativa para resolução de determinados cenários jurídicos. Repita-se, não há processualização civil do contencioso administrativo tributário e, por consequência lógica, ofensa à tripartição dos poderes<sup>218</sup>.

Muitos são os diplomas administrativos tributários apontados com vedação ao exame das alegações de inconstitucionalidade no julgamento. Alguns delimitam quais seriam os precedentes vinculantes, como as Súmulas Vinculantes e os julgamentos decorrentes de ADI, o que exclui naturalmente os demais precedentes positivados pelo artigo 927 do CPC.

E este entendimento encontra na doutrina suporte. Hugo de Brito Machado Segundo<sup>219</sup>, por exemplo, defende que é vedado ao julgador administrativo analisar a inconstitucionalidade de lei, entendimento reverberado por tantos e tantos fiscais e julgadores administrativos. *In verbis*:

Quando a Administração, para considerar inválido o ato administrativo impugnado [...], tiver de declarar a inconstitucionalidade de uma lei, já não será mais da autotutela que se estará cogitando, mas sim do controle sobre a validade de um ato normativo editado por outro Poder.

Nesse caso, insista-se, a Administração não estará simplesmente revendo um

---

<sup>217</sup> Inclusive, na Comissão de Constituição e Justiça é realizado o controle preventivo pelo próprio legislativo, de forma a se evitar a inserção de normas inconstitucionais no ordenamento. Logo, a intervenção judicial, com precedentes obrigatórios aplicados no processo administrativo tributário, em nada desrespeita a repartição dos poderes e as peculiaridades da Administração Pública ao emanar suas leis.

<sup>218</sup> Santos (*Op. Cit.*): “Desta forma, é aplicável os artigos 15, 332, 489, §1º, V e VI, 926, 927, 985, I e II, 1.039, dentre outros, do Código de Ritos, bem como princípios constitucionais relevantes, como, por exemplo, o princípio da legalidade (artigo 5º, inciso I, artigo 37, artigo 150, inciso I), da moralidade (artigo 37), da eficiência (artigo 37) e da segurança jurídica (artigo 5º, XXXVI). Ora, se o juiz é obrigado a cumprir decisões proferidas pelos Tribunais Superiores, julgadas pela sistemática dos recursos repetitivos e da repercussão geral, por certo há que se entender que os julgadores dos Tribunais Administrativos também devem observá-las, sob o risco de se violar a segurança jurídica e a previsibilidade que se almeja aperfeiçoar.”

<sup>219</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade de lei pela autoridade administrativa de julgamento.

ato seu, mas julgando a validade de um ato do Poder Legislativo, o que não tem, nem pode ter, fundamento na legalidade, nem muito menos no exercício da autotutela administrativa que ele decorre.

Respeitosamente, com este entendimento não se pode concordar. Invoca-se a conclusão adotada por Roberto Baumgarten Kuster<sup>220</sup>, apontando pela impertinência da interpretação sobre os comandos normativos que vedam aos julgadores administrativos o exame de constitucionalidade de lei, nos irreprensíveis comentários a seguir:

Em outras palavras, o que ocorre é o controle de um ato administrativo realizado pelo próprio Poder Executivo com o fito de se afastar apenas a aplicação da norma entendida como inconstitucional, a qual permanecerá válida, vigente e eficaz no sistema jurídico brasileiro até que seja realizado o devido controle de constitucionalidade pelo Poder Judiciário. Portanto, não se ultrapassam, na aplicação do tema, as limitações da autotutela da Administração.

Tal conclusão também deverá ser aplicada no que tange ao argumento de que o controle de constitucionalidade no âmbito do processo administrativo fiscal ofenderia ao primado da reserva de jurisdição pátria. No Brasil, temos a chamada jurisdição una, o que significa que os julgados administrativos, diferentemente do modelo francês, não serão dotados de natureza jurisdicional ou terão a seu favor o instituto da coisa julgada, conforme se extrai do preceito estabelecido na Carta Magna no inciso XXXV do artigo 5º. Ou seja, a jurisdição, em nosso país, é reservada ao Poder Judiciário.

(...)

Por outro lado, quando os julgadores administrativos afastam a aplicação de uma lei pela aplicação de julgados do Supremo Tribunal Federal, os quais se pronunciaram pela inconstitucionalidade desta, tem-se que estão seguindo o entendimento de um órgão que é jurisdicional por excelência, respeitando, por conseguinte, a reserva de jurisdição relativa.

Para fins da presente dissertação, de fato, concorda-se com a assertiva de que não compete aos julgadores administrativos o exame de inconstitucionalidade das normas, o que decorre de sua vinculação com o ordenamento. Essa função é precípua do Poder Judiciário. Entretanto, tendo em vista o caráter normativo do precedente, que representa a “expressão final da lei”<sup>221</sup>, como bastante consignado, tem-se que o julgador administrativo, ao acolher o precedente para dirimir controvérsias no âmbito do processo administrativo tributário, não está fazendo juízo sobre a constitucionalidade da norma sob julgamento, mas apenas aplicando a correta interpretação sobre ela, retirando a sua roupagem ilegal e inconstitucional outrora aplicada no âmbito interno (dos entes federativos).

---

<sup>220</sup> KUSTER. Roberto Baumgarten. O controle de constitucionalidade desempenhado pela Administração Pública no processo administrativo fiscal: (im)possibilidade de exercício, p. 246/247.

<sup>221</sup> Conforme Pandolfo, exposto às fls. 121.

O julgador administrativo deverá aplicar o precedente vinculante invocado pela parte na forma do artigo 927, do CPC, visto que o exame inconstitucionalidade da norma em debate já teria sido realizado pelo judiciário, órgão competente e incumbido deste *mínus*. Todo este movimento vem sendo traçado desde a Constituinte de 1988, buscando racionalizar o sistema, dificultar a recorribilidade protelatória e desafogar os tribunais.

Logo, é a interpretação sobre os termos “vedação de declaração de inconstitucionalidade”, normatizada no plano administrativo, que está no todo equivocada<sup>222</sup>.

Ainda sobre a delimitação sobre quais são os precedentes vinculantes no âmbito da Administração Pública (Súmulas Vinculantes e julgamentos de ADI), é evidente que as legislações adjetivas que disciplinam quais os precedentes que devem ser aplicados são insuficientes, invocando-se a aplicação subsidiária do CPC/15 para a função “normativo-complementar”, pois é teratológico imaginar que a legislação dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios possa determinar quais são os precedentes válidos e vinculantes no âmbito de seus respectivos processos administrativos tributários, de forma contrária à legislação federal/nacional sobre o tema. É furta a competência federal para dispor sobre matéria processual, o que não se pode admitir.

É claro que essa aplicação não deve ser irrefletida, sob a pena de engessar até mesmo o contencioso tributário administrativo, desprestigiando-se a função jurisdicional de tais julgadores. O mesmo dever de fundamentação, exposto no §1º do artigo 489 do CPC, deve ser exercido pelo julgador administrativo. Se isto vale para os precedentes vinculantes, também é válido para autorizar o julgador administrativo de conhecer, inclusive, os precedentes persuasivos. Ora, se o contribuinte litigante invoca um precedente que ainda não fora objeto dos itens do artigo 927 do CPC, mas que reiteradamente vem sendo aplicado pelo judiciário, é fato que ele (julgador) poderá avaliar sobre a sua aplicação no contencioso administrativo tributário.

Quando o julgamento do tema objeto do precedente é formalizado, ou seja, tem por proclamada a sua decisão definitiva de mérito, defende-se a sua aplicação imediatamente tanto ao judiciário, quanto à Administração Pública, seja para cancelar a autuação fiscal no todo ou

---

<sup>222</sup> Santos (*Op. Cit.*): Isso porque, repita-se, não se trata de permitir que o Tribunal Administrativo afaste a aplicação de Lei ainda vigente, ou declare sua inconstitucionalidade, o que, segundo a interpretação adotada, não seria viável pelo óbice do artigo 28, da Lei nº 13.457/2009. É necessária aplicação de jurisprudência pacífica e reiterada dos Tribunais Superiores, ou mesmo decisões proferidas em sede de recursos repetitivos ou repercussão geral, pelo STJ ou STF (respectivamente), que tenham declarado inconstitucional determinada norma, de forma a conferir efetividade às decisões judiciais, garantir segurança jurídica aos administrados/jurisdicionados, uniformizar a jurisprudência, mantendo sua estabilidade, integridade e coerência.

em parte, seja para sobrestar o processo (no casos de pendência de modulação de efeitos). No “Apêndice C”, por exemplo, consta julgado do TIT/SP a respeito da ADC 49, que tratou sobre a incidência do ICMS nas transferências realizadas entre estabelecimentos do mesmo titular. No julgado em referência, o precedente deixou de ser aplicado em virtude da pendência de julgamento de Embargos de Declaração a respeito da modulação dos efeitos, com o que não se pode concordar.

Ora, se o mérito da decisão foi definitivamente firmado pelo Pretório Excelso, assentando-se pela inconstitucionalidade da exigência de ICMS nessas hipóteses, o julgador administrativo, como medida de cautela, deveria ao menos determinar o sobrestamento do processo administrativo até que sobrevenha a modulação dos efeitos da decisão, mas nunca negar provimento a recurso administrativo, como se a pretensão ilegal fosse. Isso para (e somente para) os casos onde haja pendência de modulação de efeitos que afete diretamente a situação jurídica envolvida. No caso em que não houver controvérsia a respeito de modulação de efeitos, a aplicação do precedente deve ser automática, em nome do princípio da isonomia.

Ora, como altamente sabido, o STF determinou recentemente que as decisões contrárias aos contribuintes devem produzir efeitos automáticos, com a quebra da coisa julgada. Situação equivalente deve ocorrer no caso de decisões contrárias ao Fisco, com aplicação automática. Aliás, se o uso de uma decisão judicial passada em julgado corresponde a uma “aposta”, conforme predito pelo Min. Luis Roberto Barroso<sup>223</sup>, essa aposta deve também valer ao Fisco ao manter entendimentos contrários àqueles firmados em controle de constitucionalidade.

Neste átimo, não há que se falar em normatização de acolhimento do precedente pela Administração Pública para que, somente então, essa seja sujeita ao seu efeito vinculante, pois ela (a Administração) não tem o poder de decidir a partir de quando um precedente vinculante deve produzir efeitos no que atine ao seu campo de competência. Por uma questão de coerência, se o efeito dos precedentes vinculantes é imediato aos magistrados do Poder Judiciário, quem dirá aos julgadores administrativos.

Por fim, é sempre necessário relatar que adotar postura contrária prejudicará o erário, pois não há qualquer sentido em se defender uma causa com grande probabilidade de perda, conforme elucidado por Santos<sup>224</sup>:

Na hipótese de o caso se enquadrar na situação fática das decisões pacificadas

---

<sup>223</sup> Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/politica/quem-nao-pagou-fez-uma-aposta-diz-barroso-sobre-quebra-de-coisa-julgada/>.

<sup>224</sup> *Op. Cit.*,

pelos órgãos máximos do Poder Judiciário, é mais que evidente que eventual decisão em sentido contrário gerará insegurança e será reformada. Além disso, eventual postura de inobservância dessas decisões apenas irá gerar custos ao erário que, por certo, terá que custear pessoas, material, para defender uma causa que possui alto grau de probabilidade de perda, e que importará, inclusive, em ônus de sucumbência. Como consequência, têm-se uma desnecessária oneração aos cofres públicos, em virtude dessa conduta ineficiente e até mesmo injusta.

Contudo, urge demonstrar que o sistema percebeu essa disfuncionalidade e vem buscando corrigir este problema, como será a seguir brevemente demonstrado.

### 5.5. Um sistema em paulatina correção

Tais premissas são tão verdadeiras, que atualmente se discute, através de uma comissão de juristas (instalada pelo STF e Senado Federal) criada em 17 de março deste ano, a atualização do CTN e da legislação regente de processos administrativos. Os motivos da proposta giram em torno da redução do contencioso tributário.

Para o Ministro Luiz Fux, a reforma é necessária para “dar mais eficiência para que os procedimentos sejam mais rápidos. Ao mesmo tempo, criamos instrumentos para a desjudicialização do processo administrativo e tributário em iniciativa que vai ajudar a desabarrotar os tribunais”<sup>225</sup>.

Há um emaranhado de projetos de lei que tratam sobre a aplicação dos precedentes em moldes muito similares ao previsto pelo artigo 927, CPC/15. A seguir, os projetos que foram apresentados no Senado Federal<sup>226</sup>.

Um exemplo é o Projeto de Lei Complementar nº 124/2022, ainda em tramitação e de autoria do Senador Rodrigo Pacheco, onde os precedentes surgem como método de simplificação decisória, estabilização de decisões e solução de litígios, o que confirma a natureza normativa dos precedentes. O projeto visa a alteração da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, cujos artigos 194-B e 208-G passam a ter os seguintes conteúdos<sup>227</sup>:

Art. 194-B. O trânsito em julgado de controvérsia tributária decidida pelo Supremo Tribunal Federal, sob a sistemática da repercussão geral em matéria

---

<sup>225</sup> Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/comissao-de-juristas-aprova-proposta-de-reforma-dos-processos-administrativo-e-tributario/>

<sup>226</sup> Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/2022/19092022-Senado-apresenta-projetos-para-reforma-dos-processos-administrativo-e-tributario.aspx>

<sup>227</sup> Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9199183&ts=1663791322645&disposition=inline>

constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos em matéria infraconstitucional, favoravelmente a contribuintes ou responsáveis, terá eficácia vinculante para a Administração Tributária.

Parágrafo único. No prazo máximo de 90 (noventa) dias, a contar do trânsito em julgado, a Fazenda Pública, por parecer devidamente fundamentado e publicizado:

I – aplicará a orientação adotada pelo STF ou STJ em relação aos seus créditos tributários;

II – indicará os casos em que a Fazenda Pública, tanto na esfera administrativa quanto na judicial, deixará de impugnar pleitos de contribuintes ou responsáveis;

III – indicará os casos em que Fazenda Pública, tanto na esfera administrativa quanto na judicial, desistirá de impugnações ou recursos já formulados.” (NR) Art. 208-G. No âmbito do processo administrativo tributário têm efeito vinculante:

I – súmulas vinculantes do Supremo Tribunal Federal, na forma do art. 103-A da Constituição Federal;

II – decisões já transitadas em julgado proferidas pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça sob a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma dos artigos 927 e 928 do Código de Processo Civil;

Também o Projeto de Lei nº 125/2022 traz capítulo exclusivo a respeito dos precedentes.

Eis os termos do seu artigo 16<sup>228</sup>:

Art. 16. Não será lavrado auto de infração ou notificação de lançamento, negada impugnação, pedido de restituição ou recurso, nem serão inscritos em dívida ativa os créditos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte:

I - pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade;

II - pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso de constitucionalidade:

a) submetido ao regime da repercussão geral;

b) não submetida ao regime da repercussão geral, mas a respeito da qual tenha sido editada resolução do Senado Federal suspendendo a execução da lei ou do ato declarado inconstitucional;

III- pelo Superior Tribunal de Justiça sob o rito dos recursos repetitivos; IV - em matéria sobre a qual exista enunciado de súmula vinculante, de súmula do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional ou de súmula do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; ou

V - em orientação vinculante firmada no âmbito administrativo do próprio ente público, consolidada em súmula administrativa.

§ 1º. Os órgãos de representação judicial das Fazendas Públicas poderão estabelecer outras hipóteses de impedimento ao lançamento e à inscrição do crédito na respectiva dívida ativa a fim de observar precedentes formados em Tribunais Superiores em sentido favorável aos contribuintes.

§ 2º. Sem prejuízo do disposto no parágrafo anterior, os órgãos de

<sup>228</sup> <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9199185&ts=1663791323461&disposition=inline>



representação judicial das Fazendas Públicas desenvolverão instrumentos de gestão para orientação periódica de procuradores acerca de precedentes, judiciais e administrativos, e da legislação tributária, tais como o aprimoramento e a ampliação dos sistemas internos de controle de informações, em especial com relação aos dados que refletem o contencioso tributário e a efetividade das medidas adotadas para a arrecadação.

§ 3º A aplicação do disposto nos incisos I, II e III do caput pressupõe o trânsito em julgado dos processos ou incidentes neles previstos.

Essas reformas também visam o primado da segurança jurídica, e pode-se concluir que o sistema vem percebendo a disfuncionalidade objeto da presente e buscando sua paulatina correção<sup>229</sup>. Aliás, da redação retro é possível observar a importância que teve para o sistema o artigo 927 do CPC/15. Os precedentes aplicados em toda a função jurisdicional do país, desde que essa aplicação seja refletida, busca privilegiar este primado.

Como afirmado, a autonomia administrativa tem limites. Neste sentido, veja-se o teor do artigo 49-L do Projeto de Lei Complementar nº 2481/2022<sup>230</sup> e 11 do Projeto de Lei Complementar nº 2489/2022<sup>231</sup>:

Art. 49-L A autoridade administrativa ou controladora deverá, de ofício ou mediante requerimento, observar para os casos similares as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade, os enunciados de súmula vinculante, os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos, enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional.

§1º A extensão dos efeitos da decisão mencionada no caput será precedida de parecer jurídico, a ser proferido no prazo de noventa dias a contar do requerimento ou da instauração do procedimento.

§2º Quando decorrer de requerimento do administrado, o decurso do prazo previsto no §1º produzirá o efeito de extensão tácita da decisão judicial mencionada no caput para o requerente.

Art. 11. Não serão inscritos em dívida ativa os créditos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte:

I - pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade;

II - pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso de constitucionalidade:

<sup>229</sup> Como ressaltado, algumas correções foram sendo aplicadas nos diplomas que regem alguns dos processos administrativos tributários estaduais. Ainda que incompleta, a aplicação do sistema de precedentes tem sido objeto de recente positivação em alguns destes diplomas. O que se defende é a aplicação completa do sistema de precedentes, nos moldes do CPC/15. De todas as formas, tais positivações não devem passar despercebidas e representam um paulatino avanço.

<sup>230</sup> Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9199165&ts=1663791321781&disposition=inline>

<sup>231</sup> <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9199177&ts=1663791319477&disposition=inline>

- a) submetido ao regime da repercussão geral;
- b) não submetida ao regime da repercussão geral, mas a respeito da qual tenha sido editada resolução do Senado Federal suspendendo a execução da lei ou do ato declarado inconstitucional;
- III- pelo Superior Tribunal de Justiça sob o rito dos recursos repetitivos;
- IV - em matéria sobre a qual exista enunciado de súmula vinculante, de súmula do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional ou de súmula do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; ou
- V - cuja constituição esteja fundada em orientação vinculante firmada no âmbito administrativo do próprio ente público, consolidada em súmula administrativa.

§ 1º. Os órgãos de representação judicial das Fazendas Públicas poderão estabelecer outras hipóteses de impedimento à inscrição do crédito na respectiva dívida ativa a fim de observar precedentes formados em Tribunais Superiores em sentido favorável aos contribuintes.

§ 2º. Sem prejuízo do disposto no parágrafo anterior, os órgãos de representação judicial das Fazendas Públicas desenvolverão instrumentos de gestão para orientação periódica de procuradores acerca de precedentes judiciais e administrativos e da legislação tributária, tais como o aprimoramento e a ampliação dos sistemas internos de controle de informações, em especial com relação aos dados que refletem o contencioso tributário e a efetividade das medidas adotadas para a arrecadação

Ademais, como informado, os esforços que vêm sendo empregados não param apenas no sistema de precedentes. A redução do contencioso tributário, com o descongestionamento do Poder Judiciário, é um assunto recorrente. A Comissão ainda estuda propostas para auxiliar na redução do contencioso, tais como a arbitragem, a consulta e a transação.

O instituto da arbitragem está previsto no ordenamento jurídico brasileiro desde 1824, mas foi com a publicação da Lei de Arbitragem (Lei nº 9.307/96) que ganhou mais força, mormente com o julgamento proferido pelo Excelso Supremo Tribunal Federal nos autos do SE 5.206 AgR, de relatoria do Min. Sepúlveda Pertence, ano de 2001, onde o Pretório Excelso sacramentou a sua constitucionalidade.

A redação do artigo 3º do CPC/15 destacou que a conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos, dentre eles a arbitragem, deverão ser estimulados pelos magistrados, pelos advogados, Ministério Público e Defensoria Pública, de forma que já é possível delinear a intenção do legislador de racionalização. *In verbis*:

Art. 3º. Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito.

§1º. É permitida a arbitragem, na forma da lei.

§2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos.

§3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.”

Da leitura do *caput* do artigo supra, tem-se que tais formas não excluem a apreciação judicial, em homenagem ao comando contido no artigo 5º, XXXV, CF. Entretanto, admite a arbitragem como uma forma de se resolver conflitos entre as partes sem a necessidade de se provocar o Poder Judiciário. A pergunta que fica é a seguinte: o Poder Público pode participar da arbitragem, de forma a se poder falar em “arbitragem tributária”?

O próprio Pretório Excelso, em 1973, já havia submetido a União Federal a uma arbitragem. Eduardo Talamini<sup>232</sup> ressaltava esse fato, inclusive, nos seguintes termos:

O cabimento de arbitragem envolvendo o Poder Público – com a consequente legitimidade do ato legislativo que a previu – foi reconhecido pelo STF ainda na década de 1970, no “caso Laje”. Admitiu-se a submissão da União Federal a processo arbitral em que se discutia a repercussão patrimonial de ato tipicamente estatal (indenização por desapropriação de imóvel).

Como demonstrado, o Código de Processo Civil sacramenta que a Administração poderá se utilizar da arbitragem, inclusive determinando que o Estado deverá promover, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos. De todas as formas, para o avanço do estudo, é preciso identificar se é possível a arbitragem tributária, uma vez que pode existir controvérsia acerca da disponibilidade do crédito tributário. Em outras palavras, pretende-se entender se o crédito tributário é um direito patrimonial disponível, o que autorizaria a sua inclusão no processo arbitral.

Aqui, diante da chamada “arbitragem objetiva”, que trata sobre os temas que podem ser objeto de arbitragem. Inicialmente, pode ser comum que se entenda pela indisponibilidade dos bens e direitos relacionados ao Estado como um todo. Contudo, segue-se o entendimento de que nem todos os direitos relativos ao Estado são indisponíveis, havendo disponibilidade em alguns deles justamente para reduzir a litigiosidade e aumentar a possibilidade de atingir resultados.

Isso porque o princípio da indisponibilidade dos bens públicos não representa, em sua integralidade, óbice à disponibilidade de direitos patrimoniais do Estado, especialmente quando essa disponibilidade for mais benéfica à coletividade do que a sua preservação. Esses são os dizeres de Maria Sylvia Zanella Di Pietro<sup>233</sup>:

---

<sup>232</sup> TALAMINI, Eduardo. Arbitragem e Administração Pública no Direito Brasil. In VILLA-LOBOS, Nuno. PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.). *Arbitragem em Direito Público*. FGV Projetos e CAAD. Disponível em: <https://fgvprojetos.fgv.br/publicacao/arbitragem-em-direito-publico>, p. 25.

<sup>233</sup> PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. *Direito Administrativo*. 31. Ed. Ver. Atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense,

O interesse público é sempre indisponível pela Administração Pública, porque ele é de titularidade da coletividade e do poder público. A administração pública apenas o administra, protege e tem o dever de dar-lhe efetividade. Mas não pode dele dispor livremente porque não lhe pertence. Portanto, é correto afirmar que o interesse público é indisponível. Mas isto não significa que todos os direitos patrimoniais, no âmbito do direito público, sejam indisponíveis. Por vezes, a disponibilidade de um patrimônio público pode ser de mais interesse da coletividade do que sua preservação.

Tal entendimento é decorrente do fato de que existe uma diferenciação importante a se fazer, qual seja: interesse público primário e secundário. O interesse público primário é sempre indisponível, correspondendo ao interesse da coletividade, ao passo de que o interesse público secundário é passível de disponibilidade, por representar interesse do Estado. Por consequência de sua disponibilidade, o interesse público secundário é arbitrável.

Portanto, os bens públicos podem ser objeto de arbitragem. O próprio Colendo Superior Tribunal de Justiça já se manifestou sobre o tema, entendendo pela possibilidade de arbitragem nessas situações. Transcreve-se trechos de julgado proferido pelo C. STJ sobre o tema<sup>234</sup>:

Em outras palavras, pode-se afirmar que, quando os contratos celebrados pela empresa estatal versem sobre atividade econômica em sentido estrito – isto é, serviços públicos de natureza industrial ou atividade econômica de produção ou comercialização de bens, suscetíveis de produzir renda e lucro -, os direitos e as obrigações deles decorrentes serão transacionáveis, disponíveis e, portanto, sujeitos à arbitragem. Ressalte-se que a própria lei que dispõe acerca da arbitragem – art. 1º da Lei nº 9.307/96 – estatui que “as pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis.”

Por outro lado, quando as atividades desenvolvidas pela empresa estatal decorram do poder de império da Administração Pública e, conseqüentemente, sua consecução esteja diretamente relacionada ao interesse público primário, estarão envolvidos direitos indisponíveis e, portanto, não-sujeitos à arbitragem.

Dessa forma, queda respondida a primeira questão: o Poder Público pode estar submetido à arbitragem, configurando uma alternativa ao Poder Judiciário, visando a racionalização do sistema com a obtenção de resultado. A segunda questão que surge para fechar o presente tópico é a seguinte: os créditos tributários são direitos disponíveis ou indisponíveis?

---

2018.

<sup>234</sup> STJ. Resp 612439. Relator Ministro João Otávio de Noronha. Disponível em [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=200302124603&dt\\_publicacao=14/09/2006](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200302124603&dt_publicacao=14/09/2006).

Como afirmado, os direitos indisponíveis configuram interesse da coletividade e não são de titularidade da Administração Pública que, por excelência, presta-se a administrá-los. Por outro lado, consigna-se que os direitos tidos por disponíveis podem ser objeto de arbitragem. Não há um consenso sobre a disponibilidade ou indisponibilidade do crédito tributário na doutrina. Respeitando os entendimentos sobre o tema, entende-se pela disponibilidade do crédito tributário em termos, o que autoriza o Estado a participar de um processo arbitral.

No Direito Comparado há uma luz para a discussão. Em Portugal, a arbitragem tributária é tema relativamente novo, mas altamente evoluído, conforme assevera José Eduardo Tellini Toledo<sup>235</sup>:

Em Portugal, (cujo tema, pode-se dizer, ainda é relativamente novo – iniciado em janeiro de 2011, mas altamente evoluído), o assunto surgiu em decorrência de vários debates técnico-científicos que desencadearam a autorização legislativa para se instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, por meio do art. 124, da lei nº 3-B/2010, de 28 de abril deste ano.

Posteriormente, foi introduzido no sistema jurídico português o Decreto-Lei nº 10/2011 o Regime Jurídico de Arbitragem Tributária (RJAT).

Nas palavras de VILLA-LOBOS e PEREIRA:

Tantas vezes acusado de seguidismo no plano das soluções normativas em matéria tributária, Portugal pode hoje orgulhar-se de ter sido pioneiro na aprovação de um regime jurídico de arbitragem em matéria tributária. O pioneirismo e a singularidade do instituto da arbitragem foram igualmente reconhecidos a nível europeu nas Conclusões do advogado geral Maciej Szpunar, naquele que ficou conhecido como “Acórdão Ascendi”, no quadro do primeiro reenvio prejudicial de um tribunal arbitral tributário.

O mesmo autor consigna que Portugal, tão importante para se debruçar sobre a arbitragem em matéria tributária, também teve a sua discussão acerca da indisponibilidade do crédito tributário. Na Constituição daquele país, por sinal, existe dispositivo que, em um primeiro momento, parece demonstrar uma restrição para que somente os tribunais administrativos e fiscais tenham competência para dirimir questões jurídicas administrativas e fiscais. *In verbis*:

Artigo 212 – Tribunais administrativos e fiscais  
(...)

03. Compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das ações e recursos contenciosos que tenham por objeto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais.

---

<sup>235</sup> TOLEDO, José Eduardo Tellini. Arbitragem tributária. *In*: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; DE JESUS, Isabela Bonfá; Novos Rumos do Processo Tributário, Judicial, Administrativo e Métodos Alternativos de Cobrança do Crédito Tributário; 2019; Noeses, p. 960.

Soma-se a disposição acima com aquela prevista pelos números 02 e 03 do artigo 30 da Lei Geral Tributária – Decreto Lei nº 398/98, qual seja:

Artigo 30 – Objecto da relação jurídica tributária

02. O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária.

03. O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial.

Da leitura dos artigos retro, tem-se que a legislação portuguesa apontava por uma interpretação bastante restritiva sobre a disponibilidade do crédito tributário, de forma que a formação do debate não seria pacífica. Contudo, a própria doutrina local tratou por superar tais interpretações. Jorge Lopes de Sousa<sup>236</sup> observa o momento em que o crédito tributário passa a ser indisponível:

Assim, numa interpretação holística, que tenha em mente a globalidade do nosso sistema de administração executiva no âmbito das relações jurídicas tributárias, o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários só poderá reportar-se a créditos consolidados, cuja existência esteja assente, depois de esgotados os meios normais de impugnação: até aí não haverá a certeza de haver direitos de crédito e, por isso, os atos que declaram a eliminação jurídica dos atos que definiram créditos tributários não implicam redução ou extinção desses créditos, cuja existência na ordem jurídica ainda não está assente.

Portanto, segundo o autor, até a consolidação do crédito tributário, não há certeza de direito de crédito pelo Estado, podendo essa pretensão ser disponível. Vê-se que se está diante de uma situação perfeitamente aplicável no Brasil, a saber: enquanto não houver o esgotamento dos recursos na via administrativa, o direito de crédito é disponível.

Entrementes, Toledo menciona que a interpretação da parte final do artigo 3º do Código Tributário Nacional levou alguns autores à interpretação de que o crédito tributário é indisponível. Refutando tal entendimento, Toledo preconiza que é a cobrança do crédito tributário que se submete à vinculação, o que não deve ser confundido com o crédito tributário, conforme segue<sup>237</sup>:

---

<sup>236</sup> SOUSA, Jorge Lopes de. Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária. In VILLA-LOBOS, Nuno. PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.). *Guia da Arbitragem Tributária*. 3ª ed. Rev. e atualizada. Coimbra: Almedina. 2017, p. 79.

<sup>237</sup> *Op. Cit.*, p. 961.

Muitos daqueles que sustentam a indisponibilidade do crédito tributário, tomam, por base, as disposições contidas no artigo 3º, do CTN, principalmente diante de sua parte final "... e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". Veja-se, contudo, que a redação da norma jurídica acima citada, ao tratar da atividade administrativa plenamente vinculada, relaciona essa obrigação à atividade de cobrança, que, em uma análise semântica do texto, não sobrevive a uma confusão com o vocábulo "disponibilidade". Trata-se de conceitos distintos.

E nem poderia ser de outra forma, já que a competência tributária, conforme determinação constitucional, é indelegável e indisponível, diferentemente do crédito tributário, objeto da relação entre dois ou mais sujeitos (conforme a já citada Teoria dos Predicados Piliádicos), que pode ser disponível dentro de determinados critérios e introduzido por veículos corretos.

Com atenção na parte final do entendimento de Toledo colacionado acima, percebe-se que o Brasil possui diversos elementos que demonstram que o crédito tributário é disponível dentro de algumas ocasiões. Como exemplo claríssimo, pode-se citar que há diversos programas de parcelamentos e transações tributárias em todas as esferas, onde são garantidos consideráveis descontos para os devedores. O próprio artigo 171 do CTN traz a seguinte previsão:

Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção do crédito tributário.

Parágrafo único: A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Então, o próprio CTN possibilita a transação que é uma das formas alternativas de resolução de conflitos, exigindo a elaboração de lei para condicionar as respectivas transações.

Aqui, chega-se no terceiro ponto da investigação. Superadas as questões acerca da possibilidade de o Poder Público participar de arbitragem, bem como de que o crédito tributário não é indisponível, resta indagar: a arbitragem tributária depende de lei?

Como visto, o artigo 171 do CTN traz essa exigência. Poderia defender, em atenção ao artigo 3º do CPC/15, que seria desnecessária a edição de normas que garantam a arbitragem em matéria tributária. Entretanto, escorar-se apenas nessa base para defender a possibilidade da arbitragem tributária poderia gerar problemas, como da discricionariedade fiscal e da segurança jurídica.

Para minar a discricionariedade do fisco e, ao mesmo tempo, alcançar a segurança jurídica, entende-se necessária a edição de normas que garantam, efetivamente, a possibilidade de arbitragem tributária. Não há melhor remédio do que a introdução de veículos normativos

no sistema para garantir a possibilidade de arbitragem tributária, estabelecendo-se os requisitos para que o crédito tributário seja submetido à arbitragem.

Percebe-se que tal entendimento não privilegia somente a racionalização do sistema, mas, também, garante a segurança jurídica, uma vez que os efeitos das normas são vinculantes e podem minar subjetivismos. Para melhor esclarecer o que aqui se afirma, novamente invoca-se as considerações de Toledo<sup>238</sup>:

Assim, compartilhamos o entendimento daqueles que são favoráveis à arbitragem no Direito Tributário, não visando apenas a redução do contencioso administrativo e judicial (já que isso é apenas uma consequência), mas permitindo ao setor privado e público, uma melhor administração das discussões que envolvam as obrigações tributárias (principal e acessória), já que se caracterizam como interesse público secundário e, portanto, disponível. Ademais, é importante ressaltar que nas normas jurídicas a serem produzidas, dando amparo à previsão da arbitragem na seara tributária, haverá necessidade de se prever, também, o momento em que as partes poderão optar por essa solução alternativa de conflitos, em detrimento do Poder Judiciário.

Então, para os fins de redução do contencioso administrativo e judicial, a arbitragem pode ser uma grande via alternativa.

A transação, por exemplo, é prevista por lei e não comporta maiores digressões. Já a arbitragem tributária, por envolver o Poder Público e a disponibilidade do crédito tributário para uma negociação inter partes, demanda maior reflexão. Tanto é verdade que, na Comissão de Juristas formada para atualização do processo tributário, encontra-se o Projeto de Lei Complementar nº 2486/2022, que dispõe sobre a arbitragem em matéria tributária e aduaneira, atualmente no plenário do Senado.

É evidente que também não pode-se ignorar as modalidades de resolução com o processo em curso, como a desistência da Fazenda Pública a recorrer de decisões cuja jurisprudência tenha sido consolidada pelos Tribunais Superiores, seja em controle difuso, com resolução do Senado, seja em controle concentrado, com vinculação vertical e *erga omnes*.

A respeito do procedimento de consulta e da mediação tributária, a Comissão apresentou os Projetos de Lei Complementar nºs 2484 e 2485, respectivamente, atualmente no Plenário do Senado Federal.

Como já registrado, essa postura revela desejo do próprio Estado em colaborar com o melhor funcionamento do sistema judiciário e economia de recursos gastos com o judiciário,

---

<sup>238</sup> *Op. Cit.*, p. 964/965.



evitando-se também o acúmulo de capital improdutivo (crédito tributário em execução fiscal) o que deve ser reverberado e incentivado pela academia, comissões de juristas e pelo Congresso Nacional.

## CONCLUSÕES

Iniciou-se a investigação demonstrando que tributação e cidadania são institutos interligados, uma vez que a primeira garante a consecução dos serviços atinentes à segunda. Até mesmo valores aparentemente personalíssimos, como a propriedade privada, conta com a proteção em potencial do Estado para a sua lúdima existência.

Tendo em vista que a tributação arrecada dinheiro aos cofres públicos para a consecução dos serviços estatais de todos os níveis, aprofundou-se na realidade do judiciário brasileiro, pois o órgão é financiado com as verbas públicas e o alto custo da máquina judiciária deve ser reduzido de forma a não comprometer a efetividade de sua prestação e o emprego de tais verbas em outros setores, tais como saúde, moradia, educação, infraestrutura, etc.

O congestionamento do judiciário é um fato, mas era preciso apontar que o contencioso tributário brasileiro contribui muito para tal congestionamento, e as buscas pela solução deste problema passam por diversos métodos que o direito brasileiro vem desenvolvendo, mormente com a Comissão de Juristas, criada em 17 de março de 2022, com o intuito de modernização do processo tributário, dispendo sobre temas como a transação, a discussão sobre a possibilidade de arbitragem tributária, a consulta, e, de modo especial, a utilização dos precedentes verticalmente, ou seja, para toda a função jurisdicional do país, reduzindo o contencioso administrativo tributário.

Especialmente sobre o sistema de precedentes, é indiscutível que a sua inserção paulatina no Direito brasileiro teve um grande passo após a promulgação da Constituição Federal, com o controle de constitucionalidade ganhando linhas cada vez mais definidas, com as Súmulas Vinculantes e os institutos de repercussão geral e recursos repetitivos, mas o salto do sistema de precedentes se deu com a promulgação do Código de Processo Civil de 2015.

O artigo 927 do CPC/15 disciplina categoricamente quais são as decisões tomadas pelas Cortes Superiores, e também pelos chamados Órgãos Especiais dos Tribunais judiciários que deverão ser replicadas por todas as instâncias, revolucionando o sistema de precedentes brasileiro como nunca antes visto.

Isso não quer dizer, entretanto, que se está abandonando a *civil law* e aderindo a *common law*, uma vez que o que há é uma verdadeira aproximação entre os dois sistemas, evento decorrente dos efeitos da contemporaneidade, com a alteração do contexto social, cultural e econômico do Estado, o que irradia seus efeitos jurídicos invariavelmente. Portanto, reagindo à modernidade, o direito pátrio inseriu em seu ordenamento o mecanismo dos precedentes, com

o objetivo de uniformização de jurisprudência e redução do contencioso.

O sistema de precedentes, tal como posto na legislação, é um eficaz mecanismo de simplificação decisória e a sua aplicação privilegia uma série de princípios, tais como a unidade da jurisdição, coerência, estabilidade, previsibilidade, celeridade, boa-fé, eficiência e segurança jurídica. Todos os princípios caminham para o sobreprincípio da segurança jurídica, de forma a entender como constitucional a adoção do mecanismo para o melhor funcionamento da máquina judiciária, com o emaranhado de princípios os quais privilegia.

Entretanto, também é fato que os tribunais administrativos tributários, ao dispor sobre o contencioso administrativo fiscal em suas legislações, não contam com dispositivos que determinam a aplicação dos precedentes tal como posto no Código de Processo Civil de 2015. Da leitura das legislações internas de todos os tribunais administrativos tributários estaduais e do Distrito Federal, tem-se que alguns autorizam a aplicação de precedentes apenas do Supremo Tribunal Federal, outros tanto do Supremo Tribunal Federal, quanto do Superior Tribunal de Justiça, ao passo de outros tribunais que expressamente vedam a aplicação dos precedentes, sob o argumento de que não compete ao julgador administrativo o chamado exame de constitucionalidade das normas.

Ademais, as alterações legislativas vêm ocorrendo nos últimos anos, conformando-se os tribunais, ao menos, às decisões do E. STF. Mas, cumpria-se demonstrar o extenso caminho que ainda deve ser percorrido para tornar este sistema mais eficaz e perfeito.

É claro que, como foi demonstrado, existem diversas decisões prolatadas por estes tribunais que aderiram aos precedentes, o que importa em dizer que o problema da adoção dos precedentes pelos tribunais administrativos é um problema cultural, onde surge a importância de cada vez mais reflexões, debates e pesquisas sobre o tema.

Observa-se que a legislação de tais tribunais vem evoluindo nos últimos anos sobre a aplicação de precedentes, o que é natural, dada a força que o sistema de precedentes recebeu no Direito pátrio com a luz que o Código de Processo Civil jogou sobre o instituto. Para elucidar o quanto exposto, evitando uma crítica a partir do abstrato, foram apresentados julgados de um emaranhado destes tribunais administrativos tributários, onde foram encontrados alguns tribunais que acabaram fazendo declaração de inconstitucionalidade por conta própria (com especial ênfase ao julgamento proferido pelo TIT/SP, em 1995), utilizando a inteligência de dispositivos que autorizam acompanhar o entendimento dos tribunais superiores, enquanto outras decisões deixando de analisar a constitucionalidade de normas em virtude da vedação expressa contida em sua legislação. A falta de uniformidade é latente.

Mas, como resolver esse problema?

É daí que adota-se o vocábulo “conclusões” neste trabalho. Uma pesquisa que trata sobre melhoras no sistema judiciário não pode partir de uma única conclusão, mas sim de algumas delas. Eis as conclusões que se verificam:

Primeiro, porque a resposta não é única, mas parte de diversas hipóteses.

A primeira delas, bastante demonstrada, é a de que a comunidade jurídica brasileira tem se debruçado sobre diversas formas de resolução de conflitos e simplificação decisória, visando a redução do contencioso tributário no país e, sobretudo, a efetividade na cobrança do crédito tributário. Inclusive, como foi demonstrado, recentemente foi instalada uma Comissão de Juristas para modernização do contencioso tributário, bem como os recentíssimos estudos do CNJ sobre este contencioso. Dentro desses esforços, está a temática da aplicação do sistema de precedentes em uma maior interação entre as instâncias judiciárias e administrativas.

Segundo, porque a aplicação do sistema de precedentes também no processo administrativo tributário, busca homenagear uma série de princípios, dotados de natureza normativa. E, neste âmbito, também a natureza do precedente é normativa. Os precedentes são normas, e normas são aplicadas visando alcançar os princípios jurídicos para melhor aplicação do Direito.

Terceiro, porque o interesse público do Fisco não é somente a arrecadação tributária, mas também a correta aplicação da lei, o que decorre da segurança jurídica. Desta feita, para evitar a litigiosidade e a judicialização desnecessária, faz-se presente a aplicação dos precedentes também no processo administrativo fiscal, evitando inclusive posterior condenação da Fazenda em honorários advocatícios sucumbenciais. Também se evita a ocupação de servidores, como os procuradores da Fazenda, em processos onde há previsão de perda para o órgão. Consequência disto é um Estado mais racional, efetivo e econômico.

Conforme demonstrado, a alta complexidade do tributário brasileiro e a excessiva judicialização, com o conseqüente congestionamento do sistema judiciário, é causa que pode afetar sobremaneira os investimentos no país, uma vez que seria natural investidores buscarem ambientes menos complexos, principalmente no que atine à área tributária. Inclusive, essas causas foram detectadas pelos relatórios acostados.

Ademais, o acúmulo de crédito tributário não satisfeito não é interessante para o Estado e a improdutividade deste capital é desabonadora. O dinheiro público deve ser empregado nas obrigações do Estado para se garantir os direitos coligados à cidadania. Revela-se, portanto, teratológica a manutenção de um sistema onde o judiciário seja moroso, cumulado com o alto

custo da máquina judiciária.

Quarto, porque o Direito não pode ser recortado. Chega-se a essa resposta por meio da concepção de sistema. Todo sistema é composto por partes, sem recortes. Imagine-se, para esse fim, o sistema viário, o sistema respiratório, o sistema fluvial, etc. As partes destes sistemas se comunicam entre si em busca da unidade do sistema. No caso do sistema jurídico, demonstrou-se que este é altamente hierarquizado, cujas normas devem se comunicar harmonicamente para o ponto unificador, que é a Constituição Federal.

Quinto, pela autotutela da Administração Pública, o que lhe garante maior abrangência de atuação para revisão/cancelamento de atos administrativos em descompasso com o figurino constitucional, considerando-se que a matéria tributária é extremamente constitucionalizada. Se a Administração não exercer a revisibilidade de ofício ou mediante provocação, decorrência natural é a revisão do ato pelo judiciário. Isso revela a falta de definitividade das decisões tomadas no contencioso administrativo tributário e a necessidade de tais decisões estarem em fina sintonia com os entendimentos proferidos pelo judiciário.

Neste átimo, o modelo constitucional de processo brasileiro não conta com tribunais independentes, o que é elementar para o deslinde da matéria objeto da presente dissertação.

Quando se fala do princípio da unidade da jurisdição e coerência sistêmica, afirma-se que o contencioso administrativo tributário, ao também exercer atividade jurisdicional, deve se submeter aos precedentes judiciais verticalmente firmados.

Por fim, ainda dentro da ideia de modelo constitucional de processo, o Código de Processo Civil determina, em seu artigo 15, a sua aplicação subsidiária e supletiva sobre os processos administrativos.

Portanto, a partir da lógica constitucional de processo, o sistema de precedentes é de aplicação obrigatória nos tribunais administrativos, inclusive *ex officio*, o que demanda uma revisão da cultura de tais tribunais que, como já dito, não gozam de independência e compõem o sistema jurídico e, assim sendo, por óbvio que não devem prover decisões contraditórias e incoerentes. Essa aplicação do Código encontra amparo no modelo constitucional de processo, tendo em vista que a Constituição Federal, na disposição dos artigos 22 e 24, assim determina. A União tem competência plena, justamente para que as legislações dos demais entes federativos não lhe contrariem. A competência concorrente dos Estados encontra seu limite nesse átimo.

Ainda, como constante nos estudos acostados, é de se consignar que outros métodos vem sendo aplicados e estudados para auxiliar na redução do contencioso tributário brasileiro,

tais como a arbitragem, ainda em trâmite no Congresso Nacional, e que entende-se pela possibilidade de sua aplicação, bem como as transações, dispensas do Fisco em recorrer, consulta tributária, mediação com o fisco, etc. Estes últimos itens, ao lado do sistema de precedentes, são, inclusive, objetos de diversos projetos de leis complementares ora em trâmite no Plenário do Senado Federal.

Conclui-se, por fim, que o sistema notou o abarrotamento do judiciário e seus nefastos efeitos, e vem buscando maneiras de resolver esses problemas. Decorre deste ponto a importância da academia se debruçar cada vez mais sobre o tema, buscando um sistema judiciário mais célere, mas que ao mesmo tempo não deixe abalar a segurança jurídica e seus consequentes institutos de coerência, previsibilidade, estabilidade e boa-fé.

## REFERÊNCIAS

- ANDRADE, José Carlos Vieira de; **Lições de Direito Administrativo**. 4ª edição. Imprensa da Universidade de Coimbra. Disponível em: URI:<http://hdl.handle.net/10316.2/36724>. Acesso em 11.2022.
- ATALIBA, Geraldo. Recurso em Matéria Tributária. **Revista de Informação Legislação** (Senado Federal).
- BARROS, Maurício. Os precedentes e o processo administrativo tributário paulista; In: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; DE JESUS, Isabela Bonfá; **Novos Rumos do Processo Tributário, Judicial, Administrativo e Métodos Alternativos de Cobrança do Crédito Tributário**; 2019; Noeses;
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. **Curso de processo administrativo tributário** . São Paulo: Malheiros. 2006.
- BRASIL. Congresso Nacional. **Diário do Congresso Nacional**. Seção I. Brasília, Ano XVII, n. 156, quarta-feira, 23 set 1992. Disponível em: [imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD23SET92.pdf#page=19](http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD23SET92.pdf#page=19). Acesso em: 06.2022.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em [www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br). Acesso em 12.2021
- BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF.
- BRASIL. Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.
- BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.
- BRASIL. Ministério da Economia. **Relatório Resumido da Execução Orçamentária do Governo Federal e outros demonstrativos**. Brasília. 2021. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:43669](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43669). Acesso em 02.2023.
- BRASIL. Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.
- CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 5. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.
- CONRADO, Paulo César; DALLA PRIA, Rodrigo. Aplicação do Código de processo Civil ao processo administrativo tributário. In CONRADO, Paulo César; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord). **O novo CPC e seu impacto no direito tributário**. São Paulo: Fiscosoft. 2015.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro : relatório final de pesquisa / Conselho Nacional de Justiça; Instituto de Ensino e Pesquisa**. – Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso em 09.2022

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em Números 2022**. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/11/justica-em-numeros-2022.pdf>. Acessado em 09.2022.

CORREA, Mateus Guelber. **A Dinâmica dos Precedentes Judiciais e a Segurança Jurídica**. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-processual-civil/a-dinamica-dos-precedentes-judiciais-e-a-seguranca-juridica/>. Acesso em 06.2022.

COSTA, Paulo Henrique Sá. O princípio da proteção da confiança aplicado à Administração Pública. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 22, n. 5126, 14 jul. 2017.

DIAS, Luiz Fernando Gonçalves. **O processo administrativo tributário e suas vantagens**. Monografia. 2011.

DOMENE, Vanessa Pereira Rodrigues. **Aderência dos precedentes judiciais no processo administrativo tributário** – 2019.

DWORKIN, Ronald. **O império do Direito**. Martins Fontes, Tradução Jefferson Luiz Camargo; Revisão Técnica: Dr. Gildo Rios, 1999.

FALLET, Allan. **A natureza jurídica do processo administrativo fiscal**. Ed. Noeses. 2019.

FARIA, Gustavo. **Ratio decidendi e obiter dictum**. Publicado em 24/08/2020. Disponível em: <https://blog.supremotv.com.br/ratio-decidendi-e-obiter-dictum/>. Acesso em 10.2022.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente – uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. **Revistas Uso**. Publicado em 01/01/1995. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67296/69906>. Acesso em 01.2022.

FERREIRA, Cristiane de Araújo; LIMA, Idelvania Felix. **A importância do sistema tributário nacional no desenvolvimento sócio e econômico do nosso país refletido para a sociedade**. Ceará. 2016. Disponível em: [https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/ildevania\\_felix\\_e\\_cristiane\\_artigo.pdf](https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/ildevania_felix_e_cristiane_artigo.pdf). Acesso em 01.2022

FILHO, Angerico Alves Barroso. O controle externo versus o controle interno e administrativo: análise do susposto conflito de competência entre o CNJ e o TCU. **Revista TCU**. 2017.

FRANCISCO, J. C. Mutações para e pelo incompleto sistema de precedentes de teses em temas. In: FILHO, Manuel Gonçalves Ferreira; LEAL, Roger Stiefelmann. **A nova Constituição de 1988?** 1ª edição. São Paulo. Editora Dia a Dia Forense. 2020.

GABARDO, Emerson. Princípio da eficiência. **Enciclopédia jurídica da PUCSP**. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/82/edicao-1/principio-da-eficiencia>. Acesso em 01.2022

GAGLIANO, Vanessa da Silva. Processo Administrativo Federal: âmbito de aplicação e efeitos produzidos pelas decisões de mérito proferidas em sede de Recursos Representativos da Controvérsia, à luz da recente jurisprudência do CARF; In: BONFÁ, Isabela de Jesus;



MARQUES; Renata Elaine Silva Ricceti; **Novos Rumos do Processo Tributário, judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário**; ed. Noeses; 2019.

GIOIA, Fulvia Helena de; CHIMENTI, Ricardo da Cunha. Recursos no Processo Judicial Tributário: inovações introduzidas pelo novo Código de Processo Civil. In: **Novos Rumos do Processo Tributário: Judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário**. Volume II. Coordenação: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricceti. JESUS, Isabela Bonfá de. Editora Noeses. 2019.

HOLMES, Stephen, SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo. Editora Martins Fontes. 2019.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). **Quantidade de normas editadas no Brasil: 30 anos da Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <https://ibpt.com.br/quantidade-de-normas-editadas-no-brasil-30-anos-da-constituicao-federal-de-1988/>. Acesso em 02.2023.

INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA (INSPE). **Contencioso tributário no Brasil – Relatório 2019 – Ano de referência 2018**. Publicado em dezembro de 2020. Disponível em: [https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso\\_tributario\\_Relatorio2019\\_092020\\_v2.pdf](https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf). Acesso em 09.2022.

INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA (INSPE). **Contencioso tributário no Brasil – Relatório 2020 – Ano de referência 2019**. Publicado em julho de 2020. Disponível em: [https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso\\_tributario\\_Relatorio2019\\_092020\\_v2.pdf](https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2020/07/Contencioso_tributario_Relatorio2019_092020_v2.pdf). Acesso em 09.2022.

JARDIM, Eduardo. **Manual de direito financeiro e tributário**. Editora Saraiva. 17ª Edição. 2020.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Métodos alternativos de cobrança do crédito tributário. In: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricceti; DE JESUS, Isabela Bonfá; **Novos Rumos do Processo Tributário, Judicial, Administrativo e Métodos Alternativos de Cobrança do Crédito Tributário**; 2019; Noeses

JUNIOR, José Américo Zampar, BIZARRIA, Juliana Carolina Frutuoso. A transcendência dos fundamentos determinantes da declaração de inconstitucionalidade de lei em sede de controle concentrado. In: BONFÁ, Isabela de Jesus; MARQUES; Renata Elaine Silva Ricceti; **Novos Rumos do Processo Tributário, judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário**; ed. Noeses; 2019.

KAUVZ, Lavínia. **Barroso diz que quem não pagou CSLL desde 2007 ‘fez uma aposta’**. Disponível em: <https://www.estadao.com.br/economia/cobranca-retroativa-de-tributos-barroso-aposta/>. São Paulo. 02.2023. Acesso em 02.2023.

KUSTER, R. B. O controle de constitucionalidade desempenhado pela Administração Pública no processo administrativo fiscal: (im)possibilidade de exercício. **Revista Digital De Direito**

**Administrativo**, 3(1), 235-253. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/issn.2319-0558.v3i1p235-253>. Acesso em 02.2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Impossibilidade de declaração de inconstitucionalidade de lei pela autoridade administrativa de julgamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 98, p. 91-99, 2003.

MAFFINI, Rafael da Cás. **Princípio da Proteção Substancial da Confiança no Direito Administrativo Brasileiro**. 253f. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

MARINELA, Fernanda. **Direito Administrativo**. 10. Ed. Niterói: Saraiva, 2016.

MELO, Leonardo Ranieri Lima. **The judicial control of the public administration and the role of the public ministry**. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-administrativo/o-controle-judicial-da-administracao-publica-e-o-papel-do-ministerio-publico/amp/>. Acesso em 01.2022.

MORANDO, Thais Helena, FAUSTINO, Marília de Prince Rasi. O novo Código de Processo Civil e seus reflexos no Processo Administrativo Tributário. In: BONFÁ, Isabela de Jesus; MARQUES; Renata Elaine Silva Ricceti; **Novos Rumos do Processo Tributário, judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário**; ed. Noeses; 2019.

MORAES, Germana Oliveira. **Controle jurisdicional da administração pública**. São Paulo. Dialética, 2004.

MOREIRA, Egon Bockman. **O impacto do CPC/2015 nos processos administrativos: uma nova racionalidade**; ano 2016; num. 104; disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/egon-bockmann-moreira/o-impacto-do-cpc-2015-nos-processos-administrativos-uma-nova-racionalidade>. Acesso em 01.2022.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos. Contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo**. Ed. Almedina. 4ª Impressão. 2015.

NEVES, Daniel A. A. **Manual de Direito Processual Civil – Volume Único**. 8ª ed. Salvador: JusPODIVM, 2016. P. 1.822.

NOVO, Bernigno Nuñez. **Controle da Administração Pública**. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-administrativo/controle-da-administracao-publica/>. Acesso em 01.2022

OLIVEIRA, Flávia Cecília de Souza. Mudanças adotadas visando à resolução de conflitos e à cobrança do crédito tributário de modo mais efetivo – Redução do contencioso fiscal. In: **Novos Rumos do Processo Tributário: Judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário**. Volume I. Coordenação: MARQUES, Renata Elaine Silva Riccetti. JESUS, Isabela Bonfá de. Editora Noeses. 2019. P. 1.062/1.064.

OLIVEIRA, Kelly. **Dívidas com a União passam de R\$ 2 trilhões, 44% são irrecuperáveis**. Agência Brasil. 03.2019. Brasília. Disponível em:

<https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-03/dividas-com-uniao-passam-de-r-2-trilhoes-44-sao-irrecuperaveis>. Acesso em 09.2022.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição Constitucional Tributária: Reflexos nos processos administrativo e judicial**. 2ª ed. Noeses. 2019.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 31. Ed. Ver. Atual e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ROMANO, Bruno. **Se tributos não compõem o conceito de receita bruta, então “precedente se cumpre”**. Disponível em: <https://ebtributos.com.br/blog/posts/se-tributos-nao-compoem-o-conceito-de-receita-bruta>. Acesso em 12.2021.

SANTOS, Henrique Castro. **Técnicas de superação de precedentes no Novo CPC**. Publicado em 08/07/2020. Disponível em: <https://blog.sajadv.com.br/superacao-de-precedentes/> Acesso em 01.2022.

SANTOS, Wagner Mello. **TIT-SP precisa rever postura sobre aplicação de decisões do STF e do STJ**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-jun-08/santos-tit-sp-postura-aplicacao-decisoes-stf-stj>. Acesso em 12.2022.

SÃO PAULO. Lei nº 13.457/2009.

SOUSA, Jorge Lopes de. Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária. *In* VILLA-LOBOS, Nuno. PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.). **Guia da Arbitragem Tributária**. 3ª ed. Rev. e atualizada. Coimbra: Almedina. 2017.

TALAMINI, Eduardo. Arbitragem e Administração Pública no Direito Brasil. *In* VILLA-LOBOS, Nuno. PEREIRA, Tânia Carvalhais (org.). **Arbitragem em Direito Público**. FGV Projetos e CAAD. Disponível em: <https://fgvprojetos.fgv.br/publicacao/arbitragem-em-direito-publico>. Acesso em 12.2022.

TARUFFO, Michele. **Processo civil comparado**: ensaios. Apresentação, organização e tradução de Daniel Mitidiero. São Paulo: Marcial Pons, 2013.

TELES. Galderise Fernandes. **Matérias de ordem pública no âmbito do contencioso administrativo tributário**. Tese de doutoramento. 2019.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. Arbitragem tributária. *In*: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; DE JESUS, Isabela Bonfá; **Novos Rumos do Processo Tributário, Judicial, Administrativo e Métodos Alternativos de Cobrança do Crédito Tributário**; 2019; Noeses

TUCCI. Rogério Lauria. **Constituição de 1988 e processo**. Saraiva. 1989.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **In dubio pro contribuinte reduz despesas do Estado e Aumenta eficiência**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-dez-21/villas-boas-in-dubio-pro-contribuinte-aumenta-eficiencia-estatal>. Acesso em 12.2022.

ZAMPAR JÚNIOR, José Américo. BIZARRIA, Juliana Carolina Frutuoso. A Transcendência dos fundamentos determinantes da declaração de inconstitucionalidade da lei em sede de

controle concentrado. *In*: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; DE JESUS, Isabela Bonfá; **Novos Rumos do Processo Tributário, Judicial, Administrativo e Métodos Alternativos de Cobrança do Crédito Tributário**; 2019; Noeses.

**APÊNDICE A – QUADRO COM APLICAÇÃO DE PRECEDENTES NO  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO POR ESTADO**

UF	Legislação	Disposição legal	Aplicação
AC	Decreto nº 462/1987	Não há disposição sobre o tema	Não há disposição sobre precedentes
A	Lei nº 6.771/2006	Art. 28. A instrução e o julgamento do processo administrativo tributário decorrente de Auto de Infração compete, em primeira instância administrativa, à Gerência de Julgamento – GJ, e, em segunda instância, ao Conselho Tributário Estadual – CTE. § 1º Não se inclui na competência do julgador afastar a aplicação de norma sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha havido a declaração nesse sentido pelo Supremo Tribunal Federal, em ação direta ou declaratória, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da Resolução do Senado Federal que suspender a execução do ato.	Aplica parcialmente (STF, em ADC/ADC)
AP	Lei nº 400/1997	Não há disposição sobre o tema.	Não há disposição sobre precedentes
AM	Decreto nº 4.564/1979	Não há disposição sobre o tema.	Não há disposição sobre precedentes
BA	Lei nº 12.209/2011	Não há disposição sobre o tema.	Não há disposição sobre precedentes
CE	Lei nº 15.614/2014	Art. 48. O julgamento de processo administrativo-tributário no CONAT é da competência inicial dos Julgadores Administrativo-Tributários sob a forma monocrática, observado o disposto no art. 121 desta Lei, e quando em grau de recurso, dos órgãos do CRT, em deliberação coletiva. § 2º Não se inclui na competência da autoridade julgadora afastar a aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese em que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal - STF, observado: I - em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Declaratória de Constitucionalidade, após a publicação da decisão; II - em Ação Direta de Inconstitucionalidade, por via incidental, após a publicação da resolução que suspender a execução do ato, pelo Senado Federal; III - em Súmula Vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal.	Aplica parcialmente (STF, em ADC/ADC e SV)
DF	Lei nº 4567/2011.	Art. 43. O julgamento administrativo do processo sujeito à jurisdição contenciosa compete: §3º A competência fixada neste artigo exclui:: I – a apreciação quanto à constitucionalidade.	Aplica parcialmente (STF)
ES	Decreto nº 4.106N/1997  Súmula 004/2015.	Art. 506. As decisões administrativas serão incompetentes para: I - declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei, decreto ou portaria do Secretário de Estado; S. 004/2015: O Conselho Estadual de Recursos Fiscais não é competente para declarar a inconstitucionalidade de lei tributária.	Não aplica

GO	Lei nº 16.469/2009	Art. 6º Compete ao Conselho Administrativo Tributário - CAT - apreciar: § 4º Não será proferida decisão que implique afastamento da aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que esta tenha sido declarada pelo Supremo Tribunal Federal -STF- em: I - ação direta de inconstitucionalidade; II - recurso extraordinário em ação de repercussão geral; III - recurso extraordinário processado normalmente, quando se tratar de entendimento reiterado. § 5º Poderá ser adotada nos julgamentos a jurisprudência dos tribunais superiores, quando proferidas em sede de Repercussão Geral pelo Supremo Tribunal Federal, ou de Recurso Repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça, sempre que constatada a sua adequação e pertinência com o caso concreto. (Redação do parágrafo dada pela Lei Nº 20752 DE 21/01/2020). § 7º No caso de conflito entre normas da legislação tributária, adotar-se-á interpretação que preserve a integridade da norma de maior valor hierárquico. (Parágrafo acrescentado pela Lei Nº 19595 DE 12/01/2017).	Aplica parcialmente (STF, em ADI, RE e RE-RG/STJ, em RR)
MA	Decreto nº 14.689/1995	Não há disposição sobre o tema	Não há disposição sobre precedentes
MT	Lei nº 7.609/2001	Art. 51. Ao julgador singular compete: I - promover o controle da legalidade das ações fiscais; Art. 53. Ao CAT compete: I - promover o controle da legalidade das ações fiscais, julgando os recursos voluntários e de ofício, que lhe forem submetidos;	Não aplica
MS	Lei nº 2.315/2001  Resolução TAT Nº 7 DE 31/08/2022  Resolução TAT nº 8 de 12/09/2022	Art. 80. A matéria não impugnada não pode ser objeto de recurso voluntário, exceto se relacionada com a ilegalidade de ato normativo ou inconstitucionalidade de norma legal: I - assim já reconhecidas pelos tribunais competentes, observado o disposto no art. 102; II - objeto de súmula administrativa (art. 100). Art. 102. O exame de ilegalidade ou inconstitucionalidade de ato normativo ou de norma legal pode ser feito: III - também em segunda instância, quanto à inconstitucionalidade de norma de lei complementar de produção de efeitos nacionais sobre o tributo, ou de lei tributária estadual, objetos de decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal. 7. O Tribunal Administrativo Tributário (TAT) não tem competência para apreciação de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de normas em hipóteses não contempladas pelo art. 102 da Lei nº 2.315/2001.	Aplica parcialmente (STF)
MG	Decreto nº 44.747/2008 Atualizado pelo Decreto nº 48.429, de 23 de maio de 2022	Art. 101. O Secretário de Estado de Fazenda poderá, por meio de resolução, determinar a não-constituição ou o cancelamento de crédito tributário: I - em razão de jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça ou do Supremo Tribunal Federal contrária ao Estado, observado parecer normativo da Advocacia-Geral do Estado; Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador: I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de	Aplica na constituição do crédito (STF/STJ). No Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, não aplica.

		aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;	
PA	Lei nº 6.182/1998	Art. 26. A impugnação será indeferida quando: (Redação do caput dada pela Lei Nº 8869 DE 10/06/2019). III - o pedido questionar a constitucionalidade ou a validade da legislação tributária, a não ser que invocado precedente desfavorável à Fazenda Pública firmado, em ao menos uma das hipóteses abaixo: a) decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal proferida em controle concentrado de constitucionalidade; b) decisão definitiva de mérito proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, ou por Seção ou Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, conforme o caso, em julgamento de recursos extraordinários e especiais repetitivos; c) súmula do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em matéria; d) incidentes de resolução de demanda repetitiva; e) súmula do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, sobre direito local.	Aplica (STF/STJ e TJPA)
PB	Lei nº 10.094/2013	Art. 72-A. No julgamento do processo administrativo tributário é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada: I - em ação direta de inconstitucionalidade; II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.	Aplica parcialmente (STF, em ADI ou via incidental)
PR	Lei nº 18.877/2016	Art. 38. No julgamento é vedado afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo, sob fundamento de prescrição intercorrente e de inconstitucionalidade. Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal - STF. Art. 42. As decisões proferidas em processo administrativo fiscal observarão o entendimento consolidado: I - em súmula do STF, do Superior Tribunal de Justiça - STJ ou do próprio CCRF; II - em acórdão proferido pelo STF ou pelo STJ em julgamento de recursos repetitivos de que trata o art. 1.036 da Lei Federal nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil - CPC; III - em incidente de resolução de demandas repetitivas de que trata o art. 976 do CPC. Parágrafo único. As decisões contrárias aos entendimentos consolidados descritos no caput deste artigo deverão conter, de maneira expressa, as razões de discordância. Art. 63. Cabe pedido de reforma, ao Pleno, de decisão, proferida pela Câmara ou pelo Pleno, contrária à Fazenda Estadual, da qual não caiba a interposição de recurso,	Aplica (STF, STJ e CCRF)

		<p>quando essa decisão:</p> <p>I - afastar a aplicação da legislação tributária por inconstitucionalidade ou ilegalidade, ressalvado o disposto no parágrafo único do art. 38 e no art. 42, ambos desta Lei;</p> <p>II - adotar interpretação da legislação tributária divergente da adotada pela jurisprudência firmada nos tribunais judiciários;</p> <p>III - contrariar a legislação tributária ou lhe negar vigência, inclusive em matéria processual; (Redação do inciso dada pela Lei Nº 20389 DE 01/12/2020).</p> <p>Art. 64. Por proposta do Presidente do CCRF, deliberada e aprovada pelo Pleno, a jurisprudência firmada pelo CCRF poderá ser objeto de súmula, que terá caráter vinculante para todos os órgãos da Administração Tributária.</p> <p>§ 2º O Presidente do CCRF também poderá propor súmula decorrente de decisões definitivas de mérito:</p> <p>I - em acórdão proferido pelo STF ou pelo STJ em julgamento de recursos repetitivos de que trata o art. 1.036 do CPC;</p> <p>II - em incidente de resolução de demandas repetitivas de que trata o art. 976 do CPC.</p>	
PE	Lei nº 10.654/1991	<p>Art. 4º A autoridade julgadora, na apreciação das provas, formará, sua convicção segundo os princípios do livre convencimento em decisão fundamentada, consoante razões e argumentos técnicos e judiciários.</p> <p>§ 10. A autoridade julgadora não deixará de aplicar ato normativo, ainda que sob alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade, salvo quando houver decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal-STF, em sede de recurso extraordinário com repercussão geral ou em controle concentrado de constitucionalidade, ouvida a Procuradoria Geral do Estado. (Redação alterada pelo art. 1º da Lei nº 16.566, de 25 de abril de 2019.)</p>	Aplica parcialmente (STF, em RE-RG)
PI	Decreto nº 18.561/2019	<p>Art. 44. No âmbito do processo administrativo tributário, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar as disposições de qualquer lei estadual sob fundamento de inconstitucionalidade, ressalvada a hipótese que tenha sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal - STF:</p> <p>I - em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Declaratória de Constitucionalidade, após a publicação da decisão;</p> <p>II - em Ação Direta de Inconstitucionalidade, por via incidental, após a publicação da resolução que suspender a execução do ato, pelo Senado Federal;</p> <p>III - em Súmula Vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal.</p> <p>Art. 45. Na apreciação, os julgadores deverão considerar ainda, as decisões do Supremo Tribunal Federal de repercussão geral ou repetitiva que tratam da matéria questionada.</p> <p>Art. 92. São condições indispensáveis à propositura de enunciado de súmula:</p> <p>§ 2º Se houver decisão do Supremo Tribunal Federal de</p>	Aplica parcialmente (STF, em ADI, ADC e RE-RG)



		repercussão geral ou repetitiva sobre a matéria questionada que contrarie súmula do TARF, esta será revogada por ato do presidente do TARF, sem a necessidade de observância do rito de que trata o § 1º.	
RJ	Decreto nº 2.473/1979	Não há disposição sobre o tema	Aplica (STF/STJ)
RN	Decreto nº 13.796, de 16 de fevereiro de 1.998	<p>Art. 89. A competência dos órgãos julgadores não inclui o exame da legalidade e da constitucionalidade de disposição expressa de lei em matéria tributária, ainda não reconhecida por decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça, ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, bem como a dispensa, por equidade, do crédito tributário.</p> <p>Art. 109. Instaurado o contraditório, a competência para julgamento do processo administrativo tributário em primeira instância é do auditor fiscal membro da Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais. (Redação do caput dada pelo Decreto Nº 28900 DE 04/06/2019).</p> <p>1º Não se inclui na competência do julgador de primeira instância o exame da legalidade e da constitucionalidade de disposição de lei e de ato normativo infralegal, exceto em se tratando de matéria já reconhecida por decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.</p> <p>Art. 118. Não poderá ser objeto de recurso matéria não impugnada, exceto a arguição:</p> <p>I - de ilegalidade ou de inconstitucionalidade de disposição de lei já reconhecida por decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;</p> <p>Art. 128. A súmula será editada para consolidar entendimento:</p> <p>III - de decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça ou de decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal.</p>	Aplica (STF/STJ <sup>239</sup> )
RS	Lei nº 6.357/1973	Não há disposição sobre o tema.	Não há disposição sobre precedentes
RO	Lei nº 22.721/2018	<p>Art. 14. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, salvo no caso da inconstitucionalidade ter sido proclamada: (Lei 688/96, art. 90)</p> <p>I - em ação direta de inconstitucionalidade de dispositivo estadual ou que tenha relação com a legislação estadual;</p> <p>II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal ou a Assembleia Legislativa tenha suspenso a execução do ato normativo.</p>	Aplica parcialmente (STF, em ADI)
RR	Lei nº	Não há disposição sobre o tema.	Não há disposição sobre

<sup>239</sup> No caso do Estado do Rio Grande do Norte, verifica-se uma maior abrangência de precedentes, ainda que não esteja o tribunal vinculado totalmente ao artigo 927 do Código de Processo Civil. Mas, evidentemente que representa um avanço considerável, uma vez que, diferentemente de outros tribunais, o tribunal administrativo do Rio Grande do Norte também observa as decisões do Superior Tribunal de Justiça, ao passo que muitos tribunais estão atentos apenas às decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal submetidas ao crivo da repercussão geral.

	072/1994		precedentes
SC	Decreto nº 3.114/2010  Lei Complementar nº 465, de 03 de dezembro de 2009:	<p>Art. 10. As autoridades julgadoras são incompetentes para declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei, decreto ou ato normativo de Secretário de Estado.</p> <p>Parágrafo único. O disposto neste artigo não impede o acatamento, pelo TAT/SC, em qualquer de suas câmaras, de alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade reconhecida por entendimento manso e pacífico do Supremo Tribunal Federal - STF ou do Superior Tribunal de Justiça - STJ.</p> <p>Art. 12. Compete ao Colegiado: § 2º Compete à Câmara Especial de Recursos: IV - dirimir conflitos de entendimento, nos casos de: a) decisões reiteradas da Câmara Especial de Recursos ou das câmaras de julgamento; ou b) jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal - STF ou do Superior Tribunal de Justiça - STJ.</p> <p>Art. 38. Compete à Câmara Especial de Recursos a edição de Súmulas para uniformizar a jurisprudência administrativa e dirimir conflitos de entendimento, nos casos de: I - decisões reiteradas da Câmara Especial de Recursos ou das câmaras de julgamento; II - jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal - STF ou do Superior Tribunal de Justiça - STJ; ou</p> <p>Art. 62. O Diretor de Administração Tributária ou o Procurador-Chefe da Procuradoria Fiscal, da Procuradoria Geral do Estado - PGE, ouvida a autoridade lançadora, poderá<sup>240</sup> interpor pedido de cancelamento, ainda que parcial, de notificação fiscal quando: I - a exigência fiscal for manifestamente indevida; II - o crédito tributário exigido for maior que o devido; ou III - a matéria tributável merecer novo entendimento do Supremo Tribunal Federal - STF ou do Superior Tribunal de Justiça - STJ.</p> <p><b>Art. 69.</b> O Procurador Geral do Estado, o Diretor de Administração Tributária ou o sujeito passivo tributário, poderão propor pedido administrativo de revisão, em petição fundamentada dirigida ao Secretário de Estado da Fazenda, no prazo de 90 (noventa) dias, contados da data de ciência da decisão, quando a decisão impugnada: III - contrariar jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal - STF ou do Superior Tribunal de Justiça - STJ;</p> <p>Art. 4º As autoridades julgadoras são incompetentes para declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei, decreto ou ato normativo de Secretário de Estado.</p> <p>Parágrafo único. O Tribunal Administrativo Tributário, em qualquer de suas câmaras, poderá apreciar a alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade reconhecida por entendimento manso e pacífico do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça.</p> <p>Subseção I - Do Pedido de Cancelamento de Notificação Fiscal</p> <p>Art. 22. O Diretor de Administração Tributária ou o Procurador-Chefe da Procuradoria Fiscal da Procuradoria</p>	Aplica parcialmente (entendimentos pacíficos STF/STJ)

<sup>240</sup> O vocábulo “poderá” chama a atenção nas disposições legais de alguns entes. A expressão “poderá” imprime um sentido de facultatividade à autoridade administrativa, e não obrigatoriedade.

		<p>Geral do Estado, ouvida a autoridade lançadora, poderá interpor pedido de cancelamento, ainda que parcial, de notificação fiscal quando:</p> <p>III - a matéria tributável, merecer novo entendimento do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça.</p> <p>Art. 27. Compete à Câmara Especial de Recursos a edição de Súmulas para uniformizar a jurisprudência administrativa e dirimir conflitos de entendimento, nos casos de:</p> <p>I - Decisões reiteradas da Câmara Especial de Recursos ou das Câmaras de Julgamento; ou</p> <p>II - Jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça.</p> <p>§ 1º A edição de Súmula poderá ser proposta por quaisquer dos membros do Tribunal Administrativo Tributário, pelo Procurador do Estado ou pelo Diretor de Administração Tributária, devendo ser aprovada por unanimidade de votos.</p>	
SP	<p>Lei nº 13.547/2009</p>	<p>Art. 28. No julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:</p> <p>I - em ação direta de inconstitucionalidade;</p> <p>II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.</p> <p>III - em enunciado de Súmula Vinculante; (NR)</p> <p>Artigo 50. Cabe reforma da decisão contrária à Fazenda Pública do Estado, da qual não caiba a interposição de recurso, quando a decisão reformanda:</p> <p>I - afastar a aplicação da lei por inconstitucionalidade, observado o disposto no artigo 28 desta lei;</p> <p>II - adotar interpretação da legislação tributária divergente da adotada pela jurisprudência firmada nos tribunais judiciários.</p>	<p>Aplica parcialmente (STF, via incidental ou SV)</p>
SE	<p>Lei nº 7.651/2013</p> <p>Decreto Nº 29803 DE 29/04/2014</p>	<p>Art. 39º. As decisões do PAF são incompetentes para:</p> <p>II - declarar a inconstitucionalidade de lei, decreto, portaria, instrução normativa, ou qualquer outro ato normativo.</p> <p>Art. 63º. Arquivam-se o PAF quando:</p> <p>V - ocorrer a suspensão, por ato do Senado Federal, da execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional em Recurso Extraordinário, por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;</p> <p>VI - ocorrer a declaração de inconstitucionalidade, no todo ou em parte, de lei ou ato normativo estadual em ação direta de inconstitucionalidade;</p> <p>Art. 62. As decisões dos órgãos julgadores da 1ª e da 2ª Instância são incompetentes para:</p> <p>II - declarar a inconstitucionalidade de lei, decreto, portaria, instrução normativa, ou qualquer outro ato normativo.</p> <p>Art. 109. Arquivam-se o PAF quando:</p> <p>V - ocorrer a suspensão, por ato do Senado Federal, da execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional em Recurso Extraordinário, por decisão</p>	<p>Aplica parcialmente (STF)</p>

		definitiva do Supremo Tribunal Federal; VI - ocorrer a declaração de inconstitucionalidade, no todo ou em parte, de lei ou ato normativo estadual em ação direta de inconstitucionalidade;	
TO	Lei nº 1.288/2001	Não há disposição sobre o tema.	Não há disposição sobre precedentes

**APÊNDICE B – QUADRO COM EXEMPLOS DE ALGUNS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS DO PAÍS APLICANDO A SISTEMÁTICA DE PRECEDENTES JUDICIAIS**

<b>Tribunal</b>	<b>Decisão</b>
Ceará.	<p>EMENTA: ICMS. OMISSÃO DE RECEITAS. OPERAÇÃO TRIBUTADA. INEXISTÊNCIA DE NOTAS FISCAIS. Acusação de deixar de emitir notas fiscais de mercadorias sujeitas a sistemática normal de tributação. Levantamento de estoque realizado, detectando saídas de tais mercadorias sem documentos fiscais. Julgamento singular decidindo pela aplicação da penalidade à prevista no art. 123, III, "b", item 1 da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 16.258/2017. A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, após conhecer do recurso ordinário interposto, resolveu, por decisão unânime, afastar preliminarmente as nulidades arguidas pela recorrente. Resolveu, ainda, não apreciar o caráter confiscatório da multa, com fundamento no artigo 48, § 2º da lei 15.614/2014. No mérito, resolveu, por unanimidade, negar provimento ao recurso para confirmar a decisão proferida no julgamento singular e julgar PROCEDENTE a acusação fiscal nos termos do voto do conselheiro relator, em consonância ao Parecer da Célula de Assessoria Processual Tributária, adotado em manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado.</p> <p>IPTU – PROCESSO(S) Nº 2007/127796, 2007/267217, 2007/281351 REFERENTE À RECLAMAÇÃO CONTRA LANÇAMENTO DE IPTU DO(S) IMÓVEL(ÉIS) DE INSCRIÇÃO Nº 55479-0– RECURSO VOLUNTÁRIO CONHECIDO E PROVIDO – DECISÃO POR UNANIMIDADE – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO CONTRIBUINTE EM CONSONÂNCIA COM O ATUAL ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.</p> <p>Acredito que não cabe a qualquer membro julgador deste Contencioso Administrativo Tributário declarar inconstitucionalidade de qualquer lei municipal, mas verificar se os autos de infração lavrados estão em conformidade com a legislação municipal.</p> <p>Por outro lado, devemos respeitar o papel de guardião da Constituição Federal desempenhado pelo Supremo Tribunal Federal, assegurando a inteireza de todo o ordenamento jurídico, bem como resguardando a validade e a uniformidade interpretativa. Decisão recente do pleno do STF, o RE 773.992/BA (Rel. Min. Dias Toffoli, j. 15.10.2014, DJ 29.10.2014), reconheceu a imunidade recíproca da EBCT sobre a tributação do IPTU. A decisão foi tomada com repercussão geral reconhecida.</p> <p>Assim, tendo em vista o reconhecimento da repercussão geral, é provável que os demais tribunais pátrios sejam prudentes e decidirão conforme o entendimento do STF, tornando-se importante que no caso em tela os integrantes deste Contencioso Administrativo Tributário também decidam conforme o atual entendimento daquela corte.</p> <p>Diante do exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Voluntário, posto que tempestivo, e dou-lhe provimento, reformando-se a decisão de primeiro grau, que julgou subsistente a tributação do imóvel em tela, para reconhecer a imunidade tributária alegada pelo contribuinte.</p> <p>É o meu entendimento.</p> <p>(SEFIN. 2ª Câmara de Recursos Tributários. Recurso Voluntário. Resolução 68/2014. Processo nº 2007/127796, 2007/267217, 2007/281351. Julgado em 11/12/2014. Publicado em 12/12/2014)</p>
Distrito Federal	<p>EMENTA : AUTO DE INFRAÇÃO. IMPOSTO ANTECIPADO. EXIGÊNCIA. LEGALIDADE. Comprovado que a operação que destinava mercadorias ao Distrito Federal não guardou correlação com as atividades elencadas na Portaria SEF nº 225/2006, inviável a pretensão da recorrente de apurar o ICMS a pagar, exigido em auto de infração, pela sistemática do regime especial de que trata o art. 320-D do Decreto nº 18.955/1997. Assim, correta a exigência do imposto na forma antecipada, pois observado os termos do art. 320 do mesmo ato normativo. MARGEM DE VALOR AGREGADO – MVA. PERCENTUAL DE 40%. LEGALIDADE. Não há que se falar em inaplicabilidade da Margem de Valor Agregado de 40% sobre o valor da operação debatida, uma vez que tal percentual é o previsto na legislação tributária para a espécie. CRÉDITO FISCAL.</p>

<p>REDUÇÃO. PREVISÃO LEGAL. ISENÇÃO PARCIAL. STF. Acertada a redução do valor do crédito fiscal referente à operação de entrada das mercadorias, considerando que decorre da redução da base de cálculo do tributo na operação de saída para 70,59%, consoante previsão contida no item 11 do Caderno II do Anexo I do Decreto n.º 18.955/1997. Ademais, o Supremo Tribunal Federal reiterou no julgamento do RE 635688/RS o entendimento segundo o qual a redução da base de cálculo do ICMS equivale à isenção parcial, devendo, portanto, ser reduzido o crédito fiscal da operação anterior a ser compensado com o montante devido nas operações ou prestações seguintes. BIS IN IDEM. MERAS ALEGAÇÕES. São meras alegações a suposta ocorrência de "bis in idem" na apuração do tributo em discussão, uma vez demonstrado nos autos que o valor do ICMS destacado na nota fiscal de entrada foi abatido do montante do imposto a pagar. No que tange a outras operações, a restituição/compensação de eventual duplicidade da exigência fiscal deve ser objeto de procedimento específico. MULTA E JUROS. APLICAÇÃO. PREVISÃO LEGAL. Correta a aplicação da multa de 50% incidente sobre o valor principal do crédito tributário, como também a incidência dos juros de mora, porquanto estão previstos na legislação tributária de regência. Ademais, não compete ao TARF o exame da constitucionalidade de normas, "ex vi" do artigo 43, § 3.º, I, da Lei n.º 4.567/2011. Recurso voluntário que parcialmente se provê. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. HIPÓTESE NORMATIVA. INEXISTÊNCIA. MULTA. EXCLUSÃO. Imperativa a exclusão da multa acessória prevista no art. 65-L, parágrafo único, II, da Lei n.º 1.254/1996, uma vez inexistente na legislação a hipótese normativa relativa à obrigação acessória supostamente infringida, assim como não há descrição no feito fiscal a respeito da conduta da recorrente que teria dado azo a aplicação da aludida sanção.</p> <p>DECISÃO : Acorda a 2.ª Câmara do TARF, à unanimidade, conhecer do recurso, para à maioria de votos, dar-lhe provimento parcial para excluir a multa acessória, nos termos do voto do Cons. Relator. Foram votos vencidos o dos Cons. Maria Helena e Carlos Nakata, que negavam provimento ao recurso. Foi voto vencido o da Cons. Samara Freire, que deu provimento ao recurso, com declaração de voto. Com declaração de votos dos Cons. Maria Helena e Carlos Nakata. Sala das Sessões, Brasília - DF, em 15 de março de 2019. DODF 61 PAG. 3-7</p> <p>(TARF. 2ª Câmara. Recurso Voluntário: 112 / 2018. Processo Nº: 000.128.000.200/2016. Redator James Alberto Vitorino de Sousa. Julgado em 11/02/2019).</p> <p>EMENTA : ICMS. AUTO DE INFRAÇÃO. SIGILO FISCAL. VIOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA. LEI COMPLEMENTAR DISTRITAL N.º 772/2008. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Consta-se dos autos que não ocorreu a suposta violação de sigilo fiscal em razão da obtenção de informações pelo Fisco junto às administradoras de cartões de crédito/débito. Isto porque o compartilhamento de dados entre o Fisco distrital e tais operadoras é autorizado pela Lei Complementar distrital n.º 772/2008 e também em julgados do Supremo Tribunal Federal que entendeu não configurar a alegada violação as transferências de informações entre entidades obrigadas ao sigilo perante terceiros, como decidido no bojo das ADI's n.ºs 2.386, 2.397, 2.859. LANÇAMENTO FISCAL. ILIQUIDEZ E INCERTEZA. MERAS ALEGAÇÕES. São meras alegações o argumento de iliquidez e incerteza do lançamento fiscal analisado, porquanto a recorrente foi notificada, caso discordasse das informações prestadas pelas administradoras de cartão de crédito/débito, a apresentar provas com valores que entendesse por corretos, o que não ocorreu. Assim, o ICMS foi tido como omissão de receita oriunda do movimento real tributável do contribuinte constatado da divergência entre as informações constantes do Livro Fiscal Eletrônico e as informações prestadas pelas aludidas administradoras. Ademais, o auto de infração e anexos claramente identificam todos os elementos do fato gerador do ICMS exigido. MULTA APLICÁVEL. LEGALIDADE. Correta a aplicação da multa no percentual de 200% incidente sobre o valor principal do crédito tributário, porquanto é a prevista na legislação de regência. Ademais, não compete ao TARF o exame da constitucionalidade de lei, de acordo com o artigo 43, § 3.º, I, da Lei n.º 4.567/2011. MULTA PRINCIPAL E ACESSÓRIA. CUMULATIVIDADE. Não há que se falar em absorção da multa por descumprimento de obrigação acessória pela multa mais grave, a de 200%, a considerar que a imposição de tais penalidades são cumulativas, quando resultarem, concomitantemente, do descumprimento de obrigação principal e acessória, o que ocorreu in casu, nos termos do art. 61, § 4.º, do Código Tributário do Distrito Federal, disciplinado pela Lei Complementar n.º 04/1994. Recurso Voluntário que se desprovê.</p>
--

	<p>DECISÃO : Acorda a 2.<sup>a</sup> Câmara do TARF, à unanimidade, conhecer do recurso para, também à unanimidade, negar-lhe provimento nos termos do voto do Conselheiro Relator. Sala das Sessões, Brasília - DF, em 26 de novembro 2018. PUBLICADO EM 21/12/2018 DODF 242 PAG. 37/43</p> <p>(TARF. 2.<sup>a</sup> Câmara. Recurso Voluntário: 562/2017. Processo Nº: 000.040.002.108 / 2015. Redator James Alberto Vitorino de Sousa. Julgado em 07/11/2018).</p>
Espírito Santo	<p>EMENTA: DEIXAR DE EMITIR DOCUMENTO FISCAL – PRESUNÇÃO LEGAL – FALTA DE REGISTRO DE DOCUMENTO FISCAL DE AQUISIÇÃO – CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE ELETRÔNICOS – ALEGAÇÃO DE MULTA INCONSTITUCIONAL – PRELIMINAR DE NULIDADE, REJEITADA – ILICITUDE CARACTERIZADA – AÇÃO FISCAL PROCEDENTE – RECURSO IMPROVIDO – DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA MANTIDA.</p> <p>Quanto à alegação de inconstitucionalidade da multa, o CERF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme Súmula nº 004/2015.</p> <p>O desenvolvimento do processo se mostra válido e regular, não havendo nulidade a ser pronunciada. O contribuinte teve pleno conhecimento quanto às normas infracional e sancionatória que lhe foram imputadas, compreendeu inteiramente a acusação fiscal e dela se defendeu exaustivamente, não havendo, portanto, qualquer prejuízo a sua defesa. Ademais, em face do art. 75-A, § 9º, I, da Lei nº 7.000/01, a cobrança de imposto prescinde de previsão específica na capitulação da sanção.</p> <p>No mérito, restou comprovado que o contribuinte não escriturou os Conhecimentos de Transporte Eletrônicos alcançados no Auto de Infração, estando na condição de tomador do serviço, caracterizando presunção legal de operação tributável não registrada, razão pela qual procede a ação fiscal.</p> <p>DECISÃO</p> <p>ACORDA a Primeira Câmara de Julgamento do Conselho Estadual de Recursos Fiscais em conhecer do recurso e, à <b>unanimidade</b>, negar-lhe provimento, para manter a decisão de primeira instância, que julgou procedente a ação fiscal e subsistente o auto de infração, de conformidade com o relatório e voto da conselheira relatora, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.</p> <p>Participaram da sessão de julgamento Gustavo Assis Guerra (Presidente), Thaís de Aguiar Eduão Almeida Madruga (Representante da Fazenda Pública) e os Conselheiros: Lívia Delboni Lemos (Relatora), Henrique Barros Duarte, Sérgio Pereira Ricardo, Patrícia Negri Botti Denicoli, Thiago de Souza Pimenta e João de Amaral Filho.</p> <p>Vitória, 15 de fevereiro de 2022.</p> <p>(CERF. 1.<sup>a</sup> Câmara. Recurso Voluntário. Processo nº 88787478. Relatora: Lívia Delboni Lemos. Julgado em 15/02/2022. Publicado em 17/02/2022).</p> <p>EMENTA: DEIXAR DE EMITIR DOCUMENTO FISCAL - CONFRONTO ENTRE OS VALORES DECLARADOS AO FISCO E OS INFORMADOS PELAS OPERADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO – PRESUNÇÃO LEGAL - PRELIMINARES NULIDADES AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA DAS SEFAZ/ES PARA FISCALIZAR CONTRIBUINTES OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL, DESCUMPRIMENTO DO §2º DO ART. 132 DA LEI 7.000/2001 E AFRONTA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS, REJEITADAS - SIMPLES NACIONAL - APLICAÇÃO DA ALIQUOTA DE 17% - ILICITUDE CARACTERIZADA - DILIGÊNCIA DE OFÍCIO REALIZADA PELO JULGADOR DE PISO – AÇÃO FISCAL PARCIALMENTE PROCEDENTE – RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO IMPROVIDOS – DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA MANTIDA.</p> <p>Conforme art. 33 da LC 123/2006, a competência para fiscalizar o cumprimento de obrigações principais e acessórias de empresas optantes pelo regime de tributação Simples Nacional é exercida, concomitantemente, pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.</p> <p>A norma veiculada pelo § 2º, do art. 132, da Lei nº 7.000/01, possui eficácia limitada à edição de ato regulamentar.</p>

	<p>Quanto à alegação de afronta à Princípios Constitucionais, o CERF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, conforme Súmula nº 004/2015 - CERF.</p> <p>A legislação do Simples Nacional não se aplica no caso de descumprimento de obrigações tributárias em que fique caracterizada a circulação de mercadorias sem documentação fiscal, segundo se depreende do art. 13, § 1.º, XIII, “f” da LC n.º 123/2006, sendo correta a aplicação da alíquota de 17%.</p> <p>No mérito, restou comprovado que os valores informados pelas administradoras de cartão de crédito e/ou de débito foram superiores àqueles declarados ao fisco pelo estabelecimento e, em face de diligência realizada, havendo-se redução no crédito tributário lançado, impõe-se a procedência parcial da ação fiscal.</p> <p><b>DECISÃO</b></p> <p>ACORDA a Segunda Câmara de Julgamento do Conselho Estadual de Recursos Fiscais em conhecer dos recursos, de ofício e voluntário, e, à unanimidade, negar-lhes provimento, para manter a decisão de primeira instância, que julgou parcialmente procedente a ação fiscal e parcialmente subsistente o auto de infração, de conformidade com o relatório e voto do conselheiro relator, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.</p> <p>Participaram da sessão de julgamento Gustavo Assis Guerra (Presidente), Daniel de Castro Silva (Representante da Fazenda Pública) e os Conselheiros Adaiso Fernandes Almeida (Relator), Adson Thiago Oliveira Silva, Luiz Cláudio Nogueira de Souza, Vitor Seabra Seixas Pinto, Maria Christina Alvarenga de Araújo e Tarcisio Alves Rodrigues Pereira.</p> <p>Vitória, 04 de março de 2022.</p> <p>(CERF. 2ª Câmara. Recurso de Ofício. Recurso Voluntário. Processo n] 85980579. Relator: Adaiso Fernandes Almeida. Julgado em 04/03/2022. Publicado em 07/03/2022).</p>
Goiás.	<p>Processual. Preliminar de nulidade da peça básica por cerceamento ao direito de defesa. Rejeitada. Preliminar de nulidade da peça básica por insegurança na determinação da infração. Não apreciada, rechaçada por decisão unânime pelo Conselho Superior. Pedido de inconstitucionalidade da multa aplicada ante o seu caráter confiscatório. Rejeitado. Mérito. ICMS. Obrigação principal. Aquisição em operação interestadual de mercadorias submetidas ao regime de Substituição Tributária, sem efetivar a retenção do ICMS-ST pelas operações posteriores. Procedência parcial. Revisão de lançamento. Aplicação concomitante das Súmulas 03 e 09 do CAT. 1. Rejeita-se a arguição de cerceamento do direito de defesa, não havendo no processo nenhum óbice ao pleno exercício da defesa, tendo sido assegurados ao contribuinte o contraditório e a ampla defesa; 2. Deixa de se apreciar a preliminar de insegurança na determinação da infração, quando este quesito já foi objeto de análise pelo Conselho Superior, e rechaçado por unanimidade dos votos; 3. É vedado aos órgãos de julgamento que compõem este Conselho Administrativo Tributário proferir decisão que implique afastamento da aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que esta tenha sido declarada pelo Supremo Tribunal Federal – STF (art. 6º, § 4º, da Lei Estadual nº 16.469/09); 4. É exigido o pagamento antecipado do imposto devido pelas futuras operações internas, inclusive quanto à operação a ser realizada pelo próprio adquirente, na hipótese de entrada de mercadoria proveniente de outro Estado ou do exterior e sujeita a substituição tributária (CTE, Art. 51, § 2º e 3º); 5. Estando comprovado nos autos que o sujeito passivo praticou a infração estampada na basilar, deve ser mantida a exigência fiscal, com as adequações provenientes do trabalho revisional. 6. A aplicação do limitador da penalidade descrito no § 11 do art. 71 do CTE é realizada após a incidência das formas privilegiada e qualificada das multas previstas, respectivamente, nos §§ 8º e 9º do mesmo dispositivo legal. (Súmula 03/CAT) 7. Durante o período entre 01/01/1996 e 30/06/2021, o crédito tributário lançado de ofício deve ter a incidência acumulada de correção monetária e dos juros, previstos nos artigos 167 e 168 da Lei nº 11.651/91, limitada ao índice acumulado no mesmo período, calculado pela taxa SELIC. (art. 24, I, § 1º da Constituição Federal; art. 6º, § 5º, da Lei nº 16.469/09; arts. 5º, § 3º e 61 da Lei Federal nº 9.430/1996 e ARE nº 1.216.078/SP), consoante a Súmula 009 do CAT.</p> <p>(CAT. 4ª Câmara. Processo nº 4010901228647. Relator: João de Moraes Júnior. Julgado em 17/08/2022).</p>



	<p>Processual. Preliminar de nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa. Rejeitada. Preliminar de decadência parcial relativa ao período de janeiro a junho de 2014. Rejeitada. ICMS. Obrigação principal. Escrituração indevida de créditos na EFD. Auto de infração parcialmente procedente. Decisão singular mantida. Pedido de adequação da multa formulado pela defesa. Rejeitado. Aplicação da Taxa SELIC arguida pelo sujeito passivo. Enunciado nº 09 da Súmula do CAT. 1. Deve ser rejeitada a preliminar em questão visto que a recorrente compreendeu bem e fez uma impugnação eficaz, tanto que os autos foram remetidos em diligência e houve redução do valor inicialmente proposto. 2. Não há que se falar em decadência parcial do crédito tributário, tendo em vista que na realidade não houve antecipação de pagamento, sendo o fato gerador em novembro de 2014, de modo que não se aplica ao caso em comento o disposto no § 4º do Art. 150 do CTN. 3. Estando comprovado nos autos que o sujeito passivo praticou a infração estampada na basilar, deve ser mantida a exigência fiscal, com as adequações provenientes do trabalho revisional. 4. Deve ser rejeitado o pedido de adequação da multa, tendo em vista que não cabe a este Conselho Administrativo apreciar inconstitucionalidade de norma prevista em Lei Estadual, conforme regulamenta o artigo 6º, § 4º da Lei nº 16.469/09. 5. Aplica-se a Súmula 09 do CAT, para utilizar o índice da taxa SELIC em substituição à correção monetária e aos juros previstos nos arts. 167 e 168 da Lei nº 11.651/91.</p> <p>(CAT. 2ª Câmara. Processo nº 4011901174391. Relator: Ivone Maria da Silva. Julgado em 08/07/2022).</p>
Mato Grosso.	<p>PENEIRÃO – ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ICMS GARANTIDO – RECURSO VOLUNTÁRIO COM ALEGAÇÕES DE: PRESCRIÇÃO, DECADÊNCIA, DUPLICIDADE DE EXIGÊNCIA, FALTA DE PROVAS, ILEGALIDADE, INCONSTITUCIONALIDADE E VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS – DESPROVIMENTO. Não há prescrição. O prazo prescricional, cujo transcurso, à luz do artigo 174 do CTN, implica perda da pretensão jurisdicional pela Fazenda Pública, ainda nem se iniciou, pois ainda não há constituição definitiva do crédito tributário. Se o lançamento anteriormente efetuado foi anulado por vício formal, então a decadência deve ser contada a partir de 2005, ano da decisão anulatória daquele, e não, conforme sugere a recorrente, a partir do ano de 2000, época em que ocorreram os fatos geradores. Como esta NAI, que substitui a primeira, foi lavrada em 2006, não há que se falar em decadência. Em relação à alegação de duplicidade e fiscalização de períodos já autuados, ao contrário do que foi alegado pela recorrente, e conforme amplamente demonstrado em diligência, outras autuações anteriores efetuadas pelo fisco referiam-se sempre a fatos geradores distintos. As notas fiscais cujo imposto já havia sido pago tiverem a correspondente exação excluídas pelo Julgador Monocrático. Também não prospera a alegação de falta de provas, pois a presunção legal contida nos artigos 17-B da Lei 7098/98 e 79-A da Lei 7609/01, aliada à obrigação de prestação de informações em meio eletrônico prevista na cláusula oitava do Convênio ICMS 57/95, permite que se transfira à recorrente o ônus de provar que não teriam ocorrido as compras listadas no relatório anexado aos autos. Como o contribuinte dele não se desincumbiu, devidas são as obrigações tributárias decorrentes daquelas operações. Alegações de violação a leis, à Constituição Federal ou a seus princípios não foram apreciadas em virtude da vedação expressa pelo artigo 45, p.u. da Lei 7609/01, vigente à época do recurso, ou no artigo 36, §2º, da Lei 8797/08, ora em vigor.</p> <p>Com esse entendimento, ouvida a Representação da Procuradoria Geral do Estado, conheceu-se e negou-se provimento ao recurso voluntário, de modo que foi mantida inalterada a decisão monocrática em que se julgou parcialmente procedente a ação fiscal. (CAT. Processo nº 225/2007. Relator: Walcemir de Azavedo Medeiros. Revisor: Victor Humberto da Silva Maizman. Julgado em 31/07/2008).</p> <p>A extinção do crédito tributário pela decadência não restou caracterizada, haja vista que os fatos mais antigos, objeto desta NAI, referem-se ao exercício de 2002 e a regular notificação do lançamento ao contribuinte ocorreu em 03/08/2007. Como se trata de lançamento por homologação, e não houve pagamento antecipado do imposto, então a regra para a contagem do prazo da decadência é a prevista no art. 173, inciso I do CTN. Ou seja, o fisco teria cinco anos, contados a partir do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, para constituir o crédito tributário, prazo que se extingiria somente em 1º/01/2008. No que se refere às alegações de ilegalidade de</p>

	<p>dispositivos da Legislação Tributária Estadual, cumpre esclarecer que é vedado a este Conselho examinar tais questionamentos por força do disposto no parágrafo 2º do art. 36 da Lei nº 8.797/2008.</p> <p>Com esse entendimento, à unanimidade dos votos, ouvida a d. Representação da Procuradoria Geral do Estado, conheceu-se do recurso, negando-lhe provimento, para manter a decisão singular que julgou procedente a ação fiscal.</p> <p>(CAT. Processo nº 016/2008-CCON. Relatora: Telma Rezende Timo. Revisora: Elizete Araújo Ramos. Julgado em 29/01/2009).</p>
Mato Grosso do Sul.	<p><b>EMENTA: PROCESSUAL. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA IMPUGNAÇÃO – NÃO CONHECIMENTO. ICMS. OPERAÇÕES DE REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO – EXPORTAÇÃO FORA DO PRAZO – COMPROVAÇÃO – REGRA DE IMUNIDADE CONSTITUCIONAL – APLICABILIDADE – LANÇAMENTO SEM EFEITO. REEXAME NECESSÁRIO DESPROVIDO.</b></p> <p>Nos termos das Súmulas n. 7 e 8, o Tribunal Administrativo Tributário (TAT) não tem competência para apreciação de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de normas em hipóteses não contempladas pelo art. 102 da Lei n. 2.315, de 2001, impondo-se o não conhecimento da matéria de análise originária na impugnação.</p> <p>Demonstrado que, por ocasião da constituição do crédito tributário, as mercadorias já haviam sido exportadas, deve o Tribunal Administrativo Tributário reconhecer a ocorrência efetiva da operação de exportação e, nos termos do que dispõe o art. 117-B, § 1º, I, e § 3º, II, da Lei n. 1.810, de 1997, acrescentado pela Lei n. 5.801, de 2021, declarar sem efeitos os respectivos atos de lançamento e de imposição de multa, razão pela qual impõe-se desprover o reexame necessário.</p> <p><b>ACÓRDÃO</b></p> <p>Vistos, relatados e discutidos os autos do Reexame Necessário n. 6/2020, acordam os membros do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Mato Grosso do Sul, de acordo com a Ata e o Termo de Julgamento, contrariando o parecer, por unanimidade de votos, pelo conhecimento e desprovemento do reexame necessário, para manter inalterada a decisão singular.</p> <p>Campo Grande-MS, 25 de fevereiro de 2022.</p> <p>Cons. Josafá José Ferreira do Carmo – Presidente  Cons. Ana Paula Duarte Ferreira – Relatora</p> <p>Tomaram parte no julgamento, na sessão de 17/2/2022, os Conselheiros Ana Paula Duarte Ferreira, Joselaine Boeira Zatorre, Valter Rodrigues Mariano, Célia Kikumi Hirokawa Higa (Suplente), Gérson Mardine Fraulob, Michael Frank Gorski, Gigliola Lilian Decarli Schons e Marilda Rodrigues dos Santos (Suplente). Presente o representante da PGE, Dr. Renato Maia Pereira.</p> <p>(TAT. Reexame Necessário. Processo nº 11/009432/2019. Relator: Ana Paula Duarte Ferreira. Julgado em 25/02/2022).</p> <p><b>EMENTA: PROCESSUAL. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA IMPUGNAÇÃO – NÃO CONHECIMENTO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA – OMISSÃO RELATIVA ÀS RAZÕES DE DEFESA – COMPROVAÇÃO – DOCUMENTOS JUNTADOS AOS AUTOS NA FASE INSTRUTÓRIA – AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – CERCEAMENTO DE DEFESA – VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA – CARACTERIZAÇÃO – NULIDADE – CONFIGURAÇÃO. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.</b></p> <p>Nos termos das Súmulas n. 7 e 8, o Tribunal Administrativo Tributário (TAT) não tem competência para apreciação de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de normas em hipóteses não contempladas pelo art. 102 da Lei n. 2.315, de 2001, impondo-se o não conhecimento da matéria de análise originária na impugnação.</p> <p>É nula a decisão de primeira instância que, em sua motivação, deixa de se pronunciar sobre razões de defesa apresentadas pelo sujeito passivo contra a exigência fiscal a ele imposta, nos termos do art. 28, I, “c” c/c art. 66, §1º, ambos da Lei n. 2.315, de 2001, agravada, na hipótese, pela ausência de intimação ao sujeito passivo, quanto a documentos juntados aos autos pelo autuante na fase instrutória, porquanto afronta os princípios do contraditório e da ampla defesa.</p>

	<p><b>ACÓRDÃO</b></p> <p>Vistos, relatados e discutidos os autos do Recurso Voluntário n. 157/2019, acordam os membros do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Mato Grosso do Sul, de acordo com a Ata e o Termo de Julgamento, por unanimidade de votos, contrariando em parte o parecer, pelo conhecimento e provimento do recurso voluntário, para anular a decisão singular.</p> <p>Campo Grande-MS, 22 de fevereiro de 2021.</p> <p>Cons. Josafá José Ferreira do Carmo – Presidente</p> <p>Cons. Thaís Arantes Lorenzetti – Relatora</p> <p>Tomaram parte no julgamento, na sessão de 10/2/2021, os Conselheiros Thaís Arantes Lorenzetti (Suplente), Joselaine Boeira Zatorre, Valter Rodrigues Mariano, José Maciel Sousa Chaves (Suplente), Gérson Mardine Fraulob, Michael Frank Gorski e Gigliola Lilian Decarli Schons. Presente o representante da PGE, Dr. Rafael Saad Peron.</p> <p>(TAT. Recurso Voluntário. Processo nº 11/014968/2018. Rel. Thaís Arantes Lorenzetti. Julgado em 22/02/2021. Publicado em 12/03/2021)</p>
Minas Gerais	<p><b>EMENTA ITCD - CAUSA MORTIS - CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.</b></p> <p>Imputação fiscal de falta de recolhimento do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD, incidente na transmissão causa mortis ao Autuado de saldo de investimento financeiro acumulado em plano de previdência complementar Vida Gerador de Benefício Livre (VGBL), nos termos do art. 1º, inciso I da Lei nº 14.941/03. Entretanto, restou comprovada nos autos a decadência do direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário, nos termos do inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional (CTN). Decadência reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.</p> <p>Pertinente ainda acrescentar que, em apreciação da matéria, o Superior Tribunal de Justiça - STJ, em 28/04/21, no julgamento do REsp 1841798/MG e REsp 1841771/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, sob o rito dos recursos especiais repetitivos, Tema 1048, firmou a seguinte tese:</p> <p><b>TEMA 1048 EMENTA TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. TEMA 1048. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO. CONTROVÉRSIA SOBRE O MARCO INICIAL A SER CONSIDERADO. FATO GERADOR. TRANSMISSÃO DE BENS OU DIREITOS MEDIANTE DOAÇÃO. CONTAGEM DA DECADÊNCIA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN. IRRELEVÂNCIA DA DATA DO CONHECIMENTO DO FISCO DO FATO GERADOR. (...) Logo, conforme demonstrado, restou caracterizada a decadência do direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário em apreço.</b></p> <p>Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, pelo voto de qualidade, em reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencidos os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Relatora) e Marco Túlio da Silva, que não a reconheciam. Designado relator o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor). Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.</p> <p>(CC/MG. 2ª Câmara. Processo nº 15.000061789-77. Relator: Luiz Geraldo de Oliveira. Julgado em 10/02/2022).</p> <p><b>RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA – CORRETA A ELEIÇÃO.</b> Legítima a manutenção dos administradores no polo passivo da obrigação tributária, com fulcro no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, e art. 135, inciso III do CTN, à exceção de pessoa física que não compunha a administração da sociedade no exercício autuado.</p> <p><b>RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SÓCIO – NÃO PARTICIPAÇÃO NA SOCIEDADE - ELEIÇÃO ERRÔNEA.</b> Atribuição de responsabilidade em razão da sociedade no negócio jurídico. Entretanto, comprovado nos autos que a participação do Coobrigado Antônio Coto Gutierrez na sociedade somente se iniciou em dezembro de 2016. Exclui-se o Coobrigado do polo passivo da obrigação tributária.</p> <p><b>MERCADORIA – ENTRADA, ESTOQUE E SAÍDA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.</b> Constatou-se, mediante levantamento quantitativo, entrada, saída e manutenção em estoque de mercadorias, sujeitas à tributação</p>

	<p>normal e à tributação a título de substituição tributária, desacobertadas de documentação fiscal. Irregularidades apuradas por meio de levantamento quantitativo, procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194 do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, observado o limite dos incisos I e II do § 2º do citado art. 55 da mencionada lei. Para as saídas desacobertadas de mercadorias sujeitas à substituição tributária e entradas desacobertadas de mercadorias sujeitas à tributação normal, exige-se somente a retrocitada multa isolada. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM). Constatado que a Autuada não recolheu o ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria – FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), nos termos do art. 2º e art. 3º, inciso I, alínea “a”, ambos do Decreto nº 46.927/15. Corretas as exigências do ICMS/ST relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso III da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.</p> <p>(...)</p> <p>Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), in verbis:</p> <p>Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador: I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;</p> <p>(...)</p> <p>Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir o Coobrigado Antônio Coto Gutierrez, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencida, em parte, a Conselheira Flávia Sales Campos Vale (Relatora), que o julgava parcialmente procedente para excluir todos os Coobrigados. Designado relator o Conselheiro Geraldo da Silva Datas (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Luiza Mancini de Oliveira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, os Conselheiros Marco Túlio da Silva e Nayara Atayde Gonçalves Machado.</p> <p>(CC/MG. 1ª Câmara de Julgamento. Processo nº 01.001416509-56. Relator Geraldo da Silva Datas. Julgado em 12/11/2020).</p>
Pará	<p>EMENTA: ICMS - DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. INSUMOS APLICÁVEIS À CONSTRUÇÃO CIVIL. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. QUESTÃO DOS JULGAMENTOS REPETITIVOS E DAS SÚMULAS DOS TRIBUNAIS SUPERIORES EM HARMONIZAÇÃO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL. 1. Equipara-se a contribuinte, para efeito de cobrança do imposto referente ao diferencial de alíquota, a empresa de construção civil que adquira mercadorias ou serviços, em outra unidade federada, com carga tributária correspondente à aplicação de alíquota interestadual, destinando-os ao ativo permanente, uso ou consumo, nos termos do art. 14, § 4º, do Decreto nº 4.676/2001. 2. Em matéria de processo administrativo tributário, aplicam-se, cum grano salis, os precedentes exarados em sede de recurso especial ou extraordinário, submetidos ao rito de demandas repetitivas, e os enunciados das súmulas (não vinculantes) do Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, nos termos dos arts. 15 e 927, inciso III e IV, do novo Código de Processo Civil (NCPC), desde que legislação tributária estadual não disponha em sentido contrário a tais entendimentos, por força da proibição prevista no art. 21, inciso III, da Lei Estadual n. 6.182/98, imposta aos órgãos de julgamento. 3. Da exegese do art. 14, §4º, do RICMS-PA, e art. 221, §12, da CE/PA, em conjunto com o precedente do Superior Tribunal de Justiça – STJ (REsp 1.135.489 – AL/2009) e sua Súmula n. 432, permite-se a cobrança do “Diferencial de Alíquotas de ICMS” relativo às mercadorias destinadas ao uso/consumo à integração ao</p>

	<p>ativo permanente das empresas de construção civil, devendo, porém, serem excluídas do lançamento tributário as mercadorias que serviram de mero insumos para execução de obras. 4. Deixar de recolher ICMS relativo à operação com mercadoria oriunda de outra unidade da federação, destinada ao uso/consumo ou à integração ao ativo permanente do estabelecimento, constitui infração à legislação tributária e sujeita o contribuinte à penalidade legalmente prevista, independente do recolhimento do imposto devido. 5. Recurso conhecido e parcialmente provido. DECISÃO: MAIORIA DE VOTOS. Votos contrários da Conselheira Maria de Lourdes Magalhães Pereira, pelo conhecimento e provimento do recurso, com fundamento de que todos os itens constantes das notas fiscais seriam insumos a serem empregados na atividade de construção civil, e do Conselheiro Nilson Monteiro de Azevedo, pelo conhecimento e provimento do recurso, com fundamento de que a legislação do Estado do Pará não sustenta a exigência do ICMS-DIFAL, não sendo a Constituição Estadual autoaplicável.</p> <p>(SEFA. 1ª Câmara. Recurso Voluntário. Processo nº 012013510012426-9. Relator: Daniel Hissa Maia. Julgado em 09/04/2018. Publicado em 15/05/2018).</p> <p>EMENTA: ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. BENS ATIVO IMOBILIZADO E USO E CONSUMO. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. IMPROCEDÊNCIA. 1. Improcede a autuação relativa à transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, consoante decisão definitiva de mérito proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, ou por Seção ou Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, conforme o caso, em julgamento de recursos extraordinários e especiais repetitivos. 2. Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato mercantil. 3. Recurso conhecido e improvido.</p> <p>(SEFA. 2ª Câmara. Recurso de Ofício. Processo nº 37201951000761-4. Relator: Emilio Carlos Vieira de Barros. Julgado em 29/04/2021. Publicado em 29/04/2021)</p>
Paraíba	<p>FALTA DE RECOLHIMENTO DO FUNCEP – FUNDO DE COMBATE E ERRADICAÇÃO DA POBREZA. CONFIRMAÇÃO. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO. Saída de bebidas alcoólicas sem emissão de notas fiscais, além da cobrança do ICMS devido, enseja no recolhimento do FUNCEP, acompanhada da respectiva penalidade, nos termos da legislação estadual vigente. Contudo, a ausência da previsão legal à época dos fatos geradores para aplicação de penalidade, ensejou o afastamento da multa proposta na exordial.</p> <p>(...)</p> <p>No tocante à penalidade proposta na inicial, comungo com a decisão preliminar, que de forma acertada, afastou a multa pelo não recolhimento do FUNCEP, no que se refere a fatos anteriores a vigência da Lei nº 9.414/2011, publicada em 12/07/2011, que acrescentou à Lei nº 7.611/2004, o dispositivo referente à penalidade ora em comento, mantendo-a, contudo, para os demais períodos em razão da sua regularidade.</p> <p>Com relação à suposta afronta ao Princípio do Não-Confisco, destaco que tal argumento se torna infundado quando analisamos o art. 55 c/c o art. 72-A, ambos da Lei nº 10.094/2013 (Lei do PAT), os quais preveem expressamente a incompetência dos órgãos administrativos para declaração de inconstitucionalidade da matéria. Veja-se:</p> <p>Art. 55. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:</p> <p>I - a declaração de inconstitucionalidade;</p> <p>Art. 72-A. No julgamento do processo administrativo tributário é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:</p> <p>I - em ação direta de inconstitucionalidade;</p> <p>II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.</p> <p>Por fim, quanto à aplicação da interpretação mais favorável ao contribuinte em caso de dúvida, não cabe na presente contenda, haja vista que não houve dúvidas que pudessem interferir nesta decisão, uma vez que a matéria de acusação e a apresentada na defesa e no recurso voluntário, bem como as provas carreadas aos autos, foram suficientes para o deslinde desta demanda, conforme a análise supra.</p>

<p>Com esses fundamentos,  VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter a sentença monocrática, que julgou parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001255/2015-11, lavrado em 7/8/2015, contra a empresa BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA., inscrição estadual nº 16.067.310-0, já qualificada nos autos, declarando devido o crédito tributário no valor de R\$ R\$ 713,50 (setecentos e treze reais e cinquenta centavos), sendo R\$ 470,34 (quatrocentos e setenta reais e trinta e quatro centavos), de FUNCEP, por infringência ao art. 2º, I, “g”, da Lei nº 7.611/04, e R\$ 243,16 (duzentos e quarenta e três e dezesseis), de multa por infração, arremada no art. 8º, da Lei nº 7.611/04, acrescentado pela Lei nº 9.414/2011.  Ao tempo em que mantenho cancelado o valor de R\$ 227,18 (duzentos e vinte e sete reais e dezoito centavos), de multa por infração, por indevida na época do fato gerador, nos termos já expostos.  Intimações necessárias, na forma regulamentar.  (CRF. 1ª Câmara. Recurso Voluntário. Processo nº 116.049.2015-7. Relatora: Thais Guimarães Teixeira. Julgado em 30/08/2019).  <b>VENDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE MERCADORIAS. PRELIMINARES REJEITADAS. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.</b>  As diferenças apuradas em levantamento quantitativo de mercadorias, constatando-se que as quantidades de mercadorias disponíveis para a venda são superiores às quantidades das saídas de mercadorias adicionadas ao estoque final, denotam a ocorrência de saídas de mercadorias sem documentação fiscal, compelindo o contribuinte ao pagamento do imposto devido, na forma da legislação vigente.  No tocante à penalidade, a fiscalização simplesmente aplicou o percentual de 100% (cem por cento), conforme prevê o art. 82, V, “a”, abaixo transcrito:  (...)  Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:  (...)  V - de 100% (cem por cento):  (...)  a) aos que deixarem de emitir nota fiscal pela entrada ou saída de mercadorias, de venda a consumidor ou de serviço, ou as emitirem sem observância dos requisitos legais.  Quanto ao argumento da recorrente de que a penalidade é de cunho confiscatório, cabe esclarecer que fuge da alçada dos órgãos julgadores a aplicação da equidade, bem com a declaração de inconstitucionalidade, nos termos do art. 55, da Lei nº 10.094/2013, abaixo transcrito:  Art. 55. Não se inclui na competência dos órgãos julgadores:  I - a declaração de inconstitucionalidade;  II - a aplicação de equidade.  Ademais, cabe considerar a decisão do Ministro Marco Aurélio, no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 833.106 GO, que graduou multa punitiva, em 100% (cem por cento) do valor do tributo, vejamos trecho do voto:  “A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo”.  “Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”. (g.n.).  Dessa forma, ratifico os termos da decisão monocrática, que se procedeu em conformidade com a legislação tributária e as provas dos autos.  Por todo o exposto,  VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento, para manter integralmente a sentença monocrática que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº</p>
---

	<p>93300008.09.00001470/2015-12, lavrado em 1/9/2015, contra a empresa, BOMPREGO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA., inscrição estadual nº 16.156.016-4, já qualificada nos autos, declarando devido um crédito tributário de R\$ 809.288,36 (oitocentos e nove mil, duzentos e oitenta e oito reais e trinta e seis centavos), sendo R\$ 404.644,18 (quatrocentos e quatro mil, seiscentos e quarenta e quatro reais e dezoito centavos), de ICMS, nos termos dos arts. 158, I, e 160, I, todos do RICMS/PB, e R\$ 404.644,18 (quatrocentos e quatro mil, seiscentos e quarenta e quatro reais e dezoito centavos), de multa por infração, nos termos do artigo 82, V, “a”, da Lei nº 6.379/96. (CRF. 2ª Câmara. Recurso Voluntário. Processo nº 1319762015-1. Relatora Maira Catão da Cunha Cavalcanti. Julgado em 07/06/2019).</p>
Paraná.	<p><b>EMENTA: ITCMD - ALTERAÇÃO CONTRATUAL REGISTRADA EM JUNTA COMERCIAL. COMUNICAÇÃO PRÉVIA AO FISCO. DESNECESSIDADE. DECADÊNCIA CONFIGURADA.</b></p> <p>I - O Superior Tribunal de Justiça fixou entendimento por meio de recurso especial repetitivo (tema 1048 – REsp 1.841.798/MG) no sentido de que a contagem do prazo decadencial para o ITCMD se dá pela regra do art. 173, I, do CTN, cujo termo inicial independe do conhecimento prévio do fisco estadual, estando esse CCRF obrigado a seguir tal entendimento por força do art. 42, II, da Lei nº 18.877/2016.</p> <p>II - Ademais, o fato gerador em comento envolve doação documentada em alteração de contrato social de empresa registrada na Junta Comercial do Paraná, o que, por si só, dispensa a necessidade de comunicação expressa do fisco estadual para fins de início do prazo decadencial. Precedentes desse CCRF.</p> <p>III - No caso em tela, o fato gerador ocorreu em 23/09/2013, tendo o contribuinte sido notificado do auto de infração apenas em 13/01/2020, quando já transcorrido o prazo decadencial previsto em lei, (Precedente: Acórdão 457/2021 da 1ª Câmara).</p> <p>Preliminar de decadência arguida pelo sujeito passivo acolhida.</p> <p>Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Conselheiros da 1ª Câmara do CCRF Roberto Zaninelli Covelo Tizon, Cícero Antônio Eich, Sergio Augusto Martins Lebre, Eleutério Czornei e Paulo Cezar Pereira Gruber, acompanhando o voto do Relator, Carlos Eduardo Makoul Gasperin, em acolher a preliminar.</p> <p>(CCRF. 1ª Câmara. Recurso Ordinário. Processo nº 6633573-9. Relator: Carlos Eduardo Makoul Gasperin. Publicado em 04/04/2022).</p> <p><b>EMENTA: ICMS - BENEFICIAR-SE COM A UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO DO IMPOSTO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO DE MATERIAIS QUE NÃO INTEGRAM O PRODUTO FINAL OU QUE NÃO SÃO CONSUMIDOS DE MANEIRA IMEDIATA E INTRÍNSECA NO PROCESSO DE FABRICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DO CREDITAMENTO DO IMPOSTO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA.</b></p> <p>I - O Direito ao crédito do ICMS relativamente às entradas de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento está adstrito ao tempo estabelecido e às condições previstas no art. 33, inc. I, da Lei Complementar nº 87/1996, e aos termos previstos nos §§10 e 11 do art. 23 do RICMS/2012, não sendo o critério da essencialidade suficiente para suplantar os requisitos legais para a sua fruição.</p> <p>II - Conforme provas apensadas aos autos, verificou-se que o produto catalisador para reações químicas (NCM 3815.90.10) tem vida útil estimada de quatro anos, como também restou demonstrado que o mesmo não integra o produto final e nem é consumido de maneira imediata e intrínseca no processo de fabricação da atuada.</p> <p>III - Nos termos da Lei Complementar nº 87/1996, o direito ao crédito do ICMS opera sobre o regime do crédito físico, conforme já reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal - STF.</p> <p>IV - A jurisprudência dos Tribunais Superiores é inequívoca no sentido de reconhecer que os produtos utilizados no processo de industrialização que não integram o produto final e nem são imediatamente nele consumidos não geram direito ao crédito do imposto.</p> <p>Recurso ordinário do sujeito passivo não provido por desempate.</p> <p>(CCRF. 2ª Câmara. Recurso Ordinário. Processo nº 6626947-7. Relator: Rogério dos Santos Crosato. Publicado em 30/11/2020).</p>

Pernambuco.	<p>EMENTA: ICMS. NÃO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. USO INDEVIDO DE CRÉDITOS FISCAIS, CONFIGURADO NA FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL DOS ALUDIDOS CRÉDITOS, EXIGÍVEL QUANDO DA REALIZAÇÃO DAS PRESTAÇÕES SUBSEQUENTES BENEFICIADAS POR ISENÇÃO. INOCORRÊNCIA DE PRESUNÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DA MULTA APLICADA. 1. Precisão e clareza na elaboração da denúncia. Não recolhimento do imposto, em virtude de uso indevido de créditos fiscais. 1.2. A validade do lançamento exige a demonstração do ilícito denunciado, e, no caso, além da descrição clara da infração, o autuante juntou, em mídia digital, a escrituração SEF dos períodos fiscalizados, a Relação de Notas Fiscais de Aquisição e Prestação de Serviço e o Demonstrativo da Utilização e Estorno de Créditos Fiscais, em que são indicadas, por período fiscal: 1) as operações tributadas e não tributadas, 2) os respectivos percentuais, 3) o crédito fiscal utilizado, 4) o crédito fiscal devido e 5) o valor do estorno. 2. A utilização indevida dos créditos restou claramente evidenciada e a defesa não contestou nenhuma das operações, tributadas e não tributadas, apontadas no indigitado Demonstrativo. O contribuinte não se insurgiu contra a obrigação, prevista no art. 32, II do Decreto 14.876/91, de estornar proporcionalmente os créditos fiscais, ao promover as operações isentas, no período fiscalizado (prestações internas de serviço de transporte rodoviário de cargas – art. 9º, CXIX, ‘a’ do citado Decreto); tampouco nega não ter efetuado o estorno exigido. 2.1. A arguição de cerceamento do direito de defesa é descabida, assim como o é a alegação de que a infração foi presumida. 3. Sem amparo legal o pedido da Recorrente para que seja excluída a multa aplicada no julgamento ora recorrido. A penalidade imposta foi estabelecida pela Lei 15.600/2015, não declarada inconstitucional pelo Poder competente, sendo vedado aos julgadores administrativos deixar de aplicar ato normativo sob a alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade, conforme predica o art. 4º, § 10 da Lei 10.654/91. O Pleno do TATE, no exame e julgamento do Processo acima indicado e considerando os fatos e fundamentos resumidos, na Ementa supra, ACORDA, por unanimidade de votos, em negar provimento ao RO, interposto pelo contribuinte, ao ACÓRDÃO 4ª TJ 220/2017(02), para manter integralmente a decisão recorrida e condenar o contribuinte ao pagamento do imposto no valor de R\$ 252.834,78, acrescido de juros e da multa de 90%, estabelecida no art. 10, V, ‘f’ da Lei 11.514/91, alterada pela Lei 15.600/2015. (dj.24.01.2018).</p> <p>(TATE. Pleno. Recurso Ordinário. Processo nº 2017.000001785753-77. Relatora: Iracema de Souza Antunes. Publicado em: 24/01/2018).</p> <p>EMENTA: 1. ICMS Consulta. 2. Peticionária, sociedade com sede neste Estado com diversas filiais, inclusive uma aqui localizada que, após expor que: 2.a – foi-lhe cobrado, por meio de extrato de notas fiscais relativas a operações interestaduais sujeitas ao ICMS antecipado, às fls. 10 a 13, imposto no valor de R\$ 912.330,21, incidente sobre operações de transferência de mercadorias entre os estabelecimentos situados em Pernambuco e no Espírito Santo, todos de sua propriedade; 2.b – é pacífico o entendimento de que nesse tipo de operação, não sofre a incidência do imposto pela não decorrência de realização de comércio, tendo o Superior Tribunal de Justiça editado a Súmula 166, que transcreve na petição, neste sentido; 2.c – em razão desse entendimento se abstrai que “o art. 12, I da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), que determina a tributação do ICMS, ao considerar ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que outro estabelecimento do mesmo titular (sic), pecou e invadiu a competência determinada e fixada pelo legislador constituinte, haja vista que somente a há autorização para instituir e cobrar o ICMS na hipótese de operação de circulação jurídica de mercadoria e não sobre a transferência entre filiais” e 2.d – indagou informalmente à SEFAZ se essas operações não eram passíveis de qualquer incidência do ICMS e foi orientado a provocar a manifestação do TATE sobre a questão, formula a seguinte indagação: se o Fisco Estadual Pernambucano compartilha do entendimento previsto na Súmula 166/STJ, de não tributar transferência de mercadorias entre filiais de mesmo contribuinte? E, em caso negativo, por quais motivos? 3. Como se vê do subitem 2.c do item acima, a indagação refere-se a constitucionalidade, ou não do disposto no art. 12, inc. I da Lei Complementar nº 87/96. 4. O art. 60, § 3º, alínea VI da Lei estadual nº 10.654/91, expressamente proíbe o acolhimento do consulta que verse sobre constitucionalidade ou ilegalidade de norma em vigor. 5. Na última folha do extrato de notas fiscais relativas a operações interestaduais sujeitas ao ICMS antecipado, às fls. 13</p>
-------------	---



	<p>do processo, consta a intimação do peticionário para pagar o valor do imposto nele identificado. O que, nos termos do art. 60, § 3º, alínea III da Lei estadual nº 10.654/91, também impede o seu acolhimento. O Plenário do TATE, no exame e julgamento do processo acima identificado, ACORDA, por unanimidade de votos, em não acolher a petição como consulta. (dj.17.02.2016)</p> <p>(TATE. Pleno. Consulta nº 2015.000008481695-38. Relator: Flávio Carvalho Ferreira. Publicado em: 17/02/2016).</p>
Piauí	<p>EMENTA: ICMS - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA PARA USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. AUSÊNCIA DE MEDIDORES DE CONSUMO NO SETOR PRODUTIVO E DEMAIS SETORES. NÃO COMPROVAÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA DIRETA E EXCLUSIVAMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. CRÉDITO FISCAL INDEVIDO. IMPOSTO E MULTA DEVIDOS. I.Recurso Voluntário conhecido e não provido para manter a Decisão de Primeira Instância e considerar o Auto de Infração PROCEDENTE. II. Por unanimidade.</p> <p>(...)</p> <p>Inconformado com a decisão de primeira instância, o contribuinte recorreu a este tribunal alegando que:</p> <p>(...)</p> <p>Portanto, resta ratificar a infração às normas da legislação tributária estadual, razão pela qual, de forma consentânea com o princípio da legalidade, foi lançado o tributo e cominada a penalidade correspondente. Nesse contexto voto pelo conhecimento e não provimento do recurso voluntário interposto, para manter a decisão de Primeira Instância e que seja declarado PROCEDENTE o presente auto de infração. DECISÃO A Primeira Câmara do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais - TARF, em sessão realizada em 11 de abril de 2022, decidiu por unanimidade, pelo conhecimento e não provimento do Recurso Voluntário, para manter a Decisão de Primeira Instância e considerar o Auto de Infração PROCEDENTE</p> <p>Há ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação a aplicação da multa, sendo tal, exorbitante, violando outrossim, o princípio do não confisco. (TARF. Primeira Câmara. Recurso Voluntário. AI nº 1514663000305-6. Relator: Severo Maria Eulálio Filho. Julgado em 11/04/2022)</p>
Rio Grande do Norte	<p>EMENTA: PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO. DECISÃO QUE DENEGOU O REGISTRO DO ATO APOSENTADOR. INSTRUÇÃO PROCESSUAL QUE DEMONSTROU A EXISTÊNCIA DE FALHAS QUE IMPEDEM O REGISTRO E A ANOTAÇÃO DA MATÉRIA. INCORPORAÇÃO DE VANTAGENS DE NATUREZA TRANSITÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE DECADÊNCIA PARA ANÁLISE DO ATO APOSENTADOR, VEZ QUE ENTRE A CHEGADA DO CADERNO PROCESSUAL NESTA CORTE E O SEU JULGAMENTO, NÃO HOUE O TRANSCURSO DO PRAZO DE 05 ANOS. INAPLICABILIDADE DO TEMA 445 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RAZÕES INCONSISTENTES. CONHECIMENTO E IMPROVIMENTO DO RECURSO.</p> <p>(...)</p> <p>Neste sentido já se pronunciou o Pleno desta Corte e o Superior Tribunal de Justiça:</p> <p>EMENTA: CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. PREVIDENCIÁRIO. DIANTE DA NATUREZA PROPTER LABOREM DO ADICIONAL DE INSALUBRIDADE, COM BASE EM ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO E JURISPRUDENCIAL, NÃO SE PODE CONCEBER A SUA INCORPORAÇÃO AOS PROVENTOS DA INATIVAÇÃO. ERRO MERAMENTE FORMAL NO ATO APOSENTADOR. DENEGAÇÃO DE REGISTRO DO ATO APOSENTADOR EM APREÇO. ESTIPULAÇÃO DE PRAZO DE 60 DIAS, A FIM DE QUE A AUTORIDADE COMPETENTE ADOTE AS MEDIDAS NECESSÁRIAS AO SANEAMENTO DA IRREGULARIDADE APONTADA NESTE FEITO. (TCE/RN. Decisão nº 2995/2017-TC, Processo nº 8639/2015-TC, Rel. Conselheiro Carlos Thompson Costa Fernandes, Pleno, julgado em 26/09/2017)</p> <p>PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. AUSÊNCIA DE COMBATE A</p>

	<p>FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS DO ACÓRDÃO. APLICAÇÃO DO ÓBICE DA SÚMULA N. 283/STF. PRETENDIDA A INCORPORAÇÃO, AOS PROVENTOS, DE GRATIFICAÇÃO DE REPRESENTAÇÃO ACESSÓRIA AO EXERCÍCIO DE CARGO EM COMISSÃO. ARTS. 140, III E 172, IV DA LEI ESTADUAL Nº 6.174/1970 C/C ART. 16, PAR. ÚNICO, DA LEI ESTADUAL Nº 9.937/1992. VANTAGEM PECUNIÁRIA PROPTER LABOREM DE NATUREZA TRANSITÓRIA. PRECARIIDADE DO PAGAMENTO DE GRATIFICAÇÃO AVENTADO DIREITO ADQUIRIDO NÃO CONFIGURADO. I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, in casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015. II - A falta de combate a fundamento suficiente para manter o acórdão recorrido justifica a aplicação, por analogia, da Súmula n. 283 do Supremo Tribunal Federal. III - Esta Corte orienta-se no sentido de que "as vantagens pecuniárias de natureza propter laborem remuneram o servidor público em caráter precário e transitório e por isso não se incorporam a seus vencimentos nem geram direito subjetivo à continuidade de sua percepção na aposentadoria, podendo ser reduzidas ou até mesmo suprimidas sem que se tenha violação ao princípio da irredutibilidade dos vencimentos" (RMS 37.941/SP, 1ª T., Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe 04.02.2013). IV - O Agravante não apresenta, no agravo, argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida. V - Agravo Interno improvido. (STJ. AgInt no RMS 47.128/PR, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/03/2017, DJe 03/04/2017) Grifei. Assim, uma vez que as parcelas referentes aos adicionais, que foram integralizadas ao cálculo dos proventos em apreço, possuem natureza propter laborem, ou seja, condicionada ao exercício da atividade, não podem integrar o benefício da aposentadoria analisada. Isto porque, como dito acima, seguindo os fundamentos constitucionais e legais identificados pela instrução, a remuneração do servidor consiste no vencimento do cargo acrescido das vantagens pecuniárias permanentes estabelecidas em lei, afastando, pois, qualquer incidência de vantagens de caráter transitório.</p> <p>Conclusão: Do exposto, concordando com o Parecer Ministerial, cujos termos adoto de forma complementar, VOTO pelo conhecimento e improvido do pedido de reconsideração interposto, mantendo-se o Acórdão recorrido em todos os seus termos. Saliento que a Diretoria de Atos e Execuções (DAE) não deve efetivar qualquer comunicação processual postal à interessada, sendo necessária apenas a publicação do Acórdão no Diário Oficial do TCE/RN, porquanto não se faz presente qualquer das situações do art. 47, parágrafo único, da LCE nº 464/2012. Sala das Sessões, data da assinatura eletrônica.</p> <p>(TC. Pleno. Pedido de reconsideração. Processo nº 14442/2017-TC. Relatora: Maria Adélia Sales. Julgado em: 20/09/2022).</p>
Rondônia	<p>EMENTA : ICMS – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO – OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO SE ISENTA FOSSE – INOCORRÊNCIA – Comprovado pelo sujeito passivo nos autos que a prestação de serviço de provedor de acesso não foi destacado o ICMS por que foram prestados em separado e independente do serviço de comunicação prestado pela VCB Comunicações S.A. está destacando o ICMS pelos serviços de comunicação prestados. Ademais, na forma da Súmula nº 334 do Superior Tribunal de justiça – STJ, “o ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à internet”. Infração fiscal ilidida. Reformada a decisão “a quo” que julgou procedente para improcedente o auto de infração. Recurso Voluntário Provido. Decisão por maioria de votos (3x1).</p> <p>(TATE-SEFIN. 2ª Câmara. Recurso Voluntário. Processo nº 20162700100506)</p> <p>ICMS – BOVINOS VIVOS – ENCERRAMENTO DA FASE DO DIFERIMENTO INTERNO - FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTO - OCORRÊNCIA – Correta é a autuação fiscal quando se comprova que o sujeito passivo adquiriu no mercado interno de RO bovinos vivos, realizou a saída interestadual através dos DANFES n.º 1545565; 1545135; 1545612; 1545178; 1545231; 1544854, sem o recolhimento antecipado do ICMS devido pelo encerramento da fase do diferimento, nos termos da Nota 1, Item 5, Parte II, Anexo III do RICMS-RO Decreto n. 22721/2018. Nos termos do art. 12, IV, da Lei 688/96, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é atribuída àquele que realiza a operação de saída, ainda que isenta ou não tributada. E como o imposto lançado não se refere à transferência, mas, sim, ao ICMS diferido, relativo à operação anterior, ficam</p>

	<p>afastados a aplicação da Arguição de Inconstitucionalidade 2114035-72.2008.8.22.0000 do pleno do TJ-RO, do teor da Súmula 166 do STJ e do posicionamento do STF no Agravo no Recurso Extraordinário n. 1.255.885 de 14/08/2020. Perda da Segurança no Processo 7001224-61.2016.8.22.0014. Mantida a decisão monocrática de procedência do auto de infração. Recurso Voluntário Desprovido. Decisão Unânime. (TATE-SEFIN. 2ª Câmara. Recurso Voluntário. Processo nº 20202900400055).</p>
Santa Catarina	<p>ICMS. RECURSO ORDINÁRIO VOLUNTÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ERRO NA ESCRITURAÇÃO NA EFD. ERROS OU OMISSÕES ENTRE A ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL E OS DOCUMENTOS FISCAIS QUE LHE DERAM ORIGEM. CRIAÇÃO DE DEVER INSTRUMENTAL POR ATO INFRALEGAL. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. 1. Escriturar livros fiscais relativos à Escrituração Fiscal Digital (EFD) com omissões e/ou incorreções que dificultam ou impedem a identificação dos dados neles consignados; 2. O Registro C 170 é de preenchimento obrigatório e tem por finalidade discriminar os itens constantes dos documentos fiscais (mercadorias e/ou serviços), inclusive em operações de entradas de mercadorias acompanhadas de Notas Fiscais eletrônicas - Nfe de emissão de terceiros. Seu campo 02 deve indicar o mesmo número número sequencial constante nos documentos fiscais. Infração caracterizada. 3. Preliminares. Cerceamento de Defesa e falta de motivação do lançamento. Demonstrado, de forma clara e precisa, no lançamento e em seus anexos, a tipificação da obrigação acessória violada, os erros cometidos, e a dificuldade imposta à ação fiscal, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa. Preliminar não provida. Unânime. 4. A prescrição dos deveres instrumentais, por força do § 2º do art. 133 c/c o art. 100, ambos do CTN, foi delegada à Legislação Tributária, não sendo vedada a utilização de decretos, portarias e instruções normativas como veículos introdutórios das respectivas normas. 5. A responsabilização pelo não cumprimento dos deveres instrumentais independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato nos termos do art. 136 do CTN. 6. Penalidade aplicada prevista em lei vigente e eficaz. Falta competência ao TAT para a análise da sua adequação aos preceitos constitucionais nos termos do art. 4º da Lei Complementar Catarinense 465/09; 7. Recurso Voluntário conhecido e desprovido. Notificação fiscal integralmente mantida. Unânime. (TAT. 1ª Câmara. Recurso Ordinário. Processo nº 21170000023244. Relator: Renato Dias Marques de Lacerda. Julgado em 23/08/2022. Publicado em 26/09/2022).</p> <p>ICMS. RECURSOS ORDINÁRIOS VOLUNTÁRIO E DE OFÍCIO. CRÉDITO EXTEMPORÂNEO LANÇADO EM DCIP. PALETES. USO E CONSUMO. APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. NECESSIDADE DE INTEGRAÇÃO FÍSICA AO PRODUTO FINAL. TJSC, IRDR TEMA 10. 1. Apropriar crédito do imposto considerado indevido pela legislação tributária, relativo a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento. 2. REsp1.366.437/PR. Coisa julgada em processo entre a recorrente e o Estado do Paraná. A decisão faz coisa julgada exclusivamente às partes entre as quais é dada, não podendo ser prejudicial a terceiros. Inteligência do artigo 506 do CPC. 3. Material de uso e consumo: não dão direito a crédito as mercadorias que, mesmo se desgastando no processo produtivo, não integrem o produto final e não sejam imediata e integralmente nele consumidas. 4. Materiais intermediários: necessidade de integração física dos materiais consumidos durante o processo produtivo aos produtos finais (papeis e embalagens). 5. Tese jurídica vinculante. Tese Firmada TJ/SC: "O creditamento do ICMS incidente sobre a aquisição de produtos intermediários empregados no processo produtivo, na vigência da Lei Complementar 87/96, depende da comprovação de seu consumo imediato e integral, além da sua integração física ao produto final" (Tema 10. IRDR - Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas). 6. Paletes. Não havendo seu consumo imediato e integral e muito menos a sua integração física ao produto final, trata-se, de bem de uso e consumo como facilitador para a movimentação, armazenagem e transporte dos produtos finais, não dando direito ao aproveitamento dos créditos. Infração Caracterizada. 6. Recurso Voluntário conhecido e desprovido. Recurso Ordinário de Ofício conhecido e desprovido. Cálculo dos juros devidamente corrigido de ofício. Notificação fiscal parcialmente mantida. Maioria. (TAT. 1ª Câmara. Recurso Ordinário. Processo nº 2170000021932. Relator: Renato Dias Marques de Lacerda. Julgado em: 23/08/2022. Publicado em 26/09/2022).</p>

São Paulo	<p>ICMS – CRÉDITO INDEVIDO – FORNECEDOR DECLARADO INIDÔNEO. A RECORRENTE NÃO COMPROVOU SUA BOA-FÉ NOS TERMOS FIXADOS PELA JURISPRUDÊNCIA DESTE TRIBUNAL. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO. NEGADO PROVIMENTO.</p> <p>A Recorrente sustenta natureza confiscatória da multa, a ilegalidade dos juros superiores à taxa Selic e sua aplicação sobre a multa. No entanto, a multa prevista no artigo 85, II, alínea "c" da Lei 6.374/89 decorre de previsão legal e está em consonância com gravidade da infração praticada pela Recorrente.</p> <p>Segundo o artigo 28 da Lei 13.457/09, não é dado aos órgãos de julgamento afastar a aplicabilidade de dispositivo da legislação paulista sob o argumento de ser ele abusivo ou desproporcional (caráter inconstitucional), salvo as hipóteses lá expressas que, cumpre dizer, não se enquadram nos presentes autos.</p> <p>Os juros de mora exigidos estão amparados pela legislação, nos termos do art. 565 do RICMS e no citado artigo 96 da Lei nº 6.374/89. Sua exigibilidade é deflagrada contra o contribuinte por não ter disponibilizado recursos financeiros ao Estado, que deveria fazê-lo por obrigação legal. E o percentual relativo aos juros de mora, consoante o artigo 161, §1º, do Código Tributário Nacional, poderá ser livremente fixado pela legislação. (TIT. 3ª Câmara. Recurso Ordinário. AIIM 4086548-4. Relator: Adolpho Bergamini. Julgado em 13/04/2022. Publicado em 14/04/2022).</p> <p>EMENTA: ICMS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO – LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO (ITEM I.1); SERVIÇO DE CONEXÃO À INTERNET (ITEM I.2). CRÉDITO INDEVIDO – APROPRIAÇÃO DE 100% DO ICMS INCIDENTE SOBRE O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TOMADO DE PRESTADOR DE OUTRA UF (ITEM II.3). A LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO É INDISSOCIÁVEL DO SERVIÇO SUJEITO AO ICMS, DE ACORDO COM A DECISÃO NORMATIVA CAT Nº 5/04; O SERVIÇO DE CONEXÃO À INTERNET TAMBÉM DEPENDE DO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO PRESTADO. ÚNICO OBJETO CONTRATUAL. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA. APLICAÇÃO DO ITEM 17 DO E COM O PRONUNCIAMENTO CPC 47. O CRÉDITO DE 100% DO ICMS SOBRE OS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO TOMADOS ESTÁ EM DESACORDO COM AS DISPOSIÇÕES DO COMUNICADO CAT Nº 108/00. RECURSO ORDINÁRIO CONHECIDO. NEGADO PROVIMENTO.</p> <p>A Recorrente sustenta a ilegalidade dos juros e a vedação de sua aplicação sobre a multa antes da data de lavratura do AIIM. No entanto, as multas previstas no artigo 85, I, alínea "c" e no inciso II, alínea "j" da Lei 6.374/89 decorrem de previsão legal e estão em consonância com gravidade das infrações praticadas pela Recorrente.</p> <p>Segundo o artigo 28 da Lei 13.457/09, não é dado aos órgãos de julgamento afastar a aplicabilidade de dispositivo da legislação paulista sob o argumento de ser ele abusivo ou desproporcional (caráter inconstitucional), salvo as hipóteses lá expressas que, cumpre dizer, não se enquadram nos presentes autos.</p> <p>Os juros de mora exigidos estão amparados pela legislação, nos termos do art. 565 do RICMS e no citado artigo 96 da Lei nº 6.374/89. Sua exigibilidade é deflagrada contra o contribuinte por não ter disponibilizado recursos financeiros ao Estado, que deveria fazê-lo por obrigação legal. E o percentual relativo aos juros de mora, consoante o artigo 161, §1º, do Código Tributário Nacional, poderá ser livremente fixado pela legislação.</p> <p>Este E. TIT firmou entendimento a respeito do tema por meio da Súmula nº 10/2017, que tem efeito vinculante às Câmaras Julgadoras, conforme artigo 52 da Lei nº 13.457/09. Vejamos o teor da mencionada Súmula 10/2017:</p> <p>"Em virtude do disposto no art. 28 da Lei 13.457 de 2009, aplica-se ao montante do imposto e multa, exigidos em auto de infração, a taxa de juros de mora prevista no artigo 96 da Lei 6.374, de 1º de março de 1989." (grifei)</p> <p>Por fim, quanto à atualização da base de cálculo da multa punitiva, aplica-se também a Súmula TIT nº 13/18, tornando irreparável a atualização do lançamento fiscal:</p> <p>"É legítima a atualização do valor básico da multa nos termos do §9º, do artigo 85, da Lei n. 6374/1989." (grifei)</p> <p>(TIT. 12ª Câmara. Recurso Ordinário. AIIM 4.137.558-0. Relator: Adolpho Bergamini. Julgado em 09/03/2022. Publicado em 10/03/2022).</p>
-----------	---

Sergipe	<p>EMENTA: ICMS. SERVIÇO DE TRANSPORTE SEM EMISSÃO DE CONHECIMENTO DE TRANSPORTE. ISENÇÃO CONCEDIDA PELA LEGISLAÇÃO DO ESTADO MINEIRO. INFRAÇÃO NÃO COMPROVADA. REEXAME NECESSÁRIO DESPROVIDO. AUTO DE INFRAÇÃO IMPROCEDENTE.</p> <p>(...)</p> <p>Submetido a julgamento singular, foi decidido pela improcedência do auto de infração, sendo apresentados os seguintes fundamentos para tanto: (i) em conformidade com o que previsto disposto no art. 4º, § 8º, do Anexo XV, do RICMS/MG, o transportador autônomo, na prestação de serviço de transporte, fica dispensado da emissão do conhecimento de transporte; (ii) de acordo com o item 199 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/MG, é isenta a prestação interestadual de serviço de transporte rodoviário de cargas iniciado no Estado em que figure como tomador do serviço o estabelecimento de contribuinte inscrito e situado no Estado, ressalvado o disposto no item 203 desta Parte; (iii) o tomador do serviço é contribuinte inscrito no Estado de Minas Gerais; (iv) apesar da referida isenção ter sido instituída sem a necessária autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ, não compete às instâncias de julgamento da Fazenda Pública do Estado de Sergipe decretar a inconstitucionalidade da norma mineira, por expressa vedação estabelecida no art. 39 da Lei nº 7.651/2013 (Lei do PAF); (v) a simples existência do documento fiscal de origem em outra Unidade da Federação (MG) impede a cobrança do tributo relativo ao serviço de transporte, conforme art. 618, b do RICMS/SE; (vi) não merece acolhida a tese do Autuante de que a fruição da isenção pelo sujeito passivo há de ser afastada pelo fisco sergipano, sob a alegação de que o item 199 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/MG é ilegal, posto que a aplicação do referido dispositivo normativo não foi afastada por força de decisão judicial, e apesar de não autorizado pelo CONFAZ, o fisco sergipano não pode desconsiderar a referida isenção e exigir que o contribuinte recolha o crédito tributário em favor do nosso Estado.</p> <p>(...)</p> <p>Verifico retidão na decisão de piso quanto a isenção do tributo no que toca a operação de transporte interestadual, uma vez que há conformidade com RICMS do Estado de Minas Gerais.</p> <p>(...)</p> <p>Concluo optando pela confirmação da decisão do julgador singular no sentido de improcedência do auto de infração.</p> <p>VOTO Ante o exposto, conheço do Reexame Necessário, para no mérito negar-lhe provimento e votar pela improcedência do Auto de Infração, ratificando o julgamento singular.</p> <p>(CC. 1ª Câmara. Reexame Necessário. AI nº 201717569. Relator: Tarcisio Azevedo Cruz. Julgado em 15/04/2019).</p> <p>EMENTA: ICMS SAÍDA DE MERCADORIA SEM NOTA FISCAL REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO - CONDUTA INFRACIONAL DEMONSTRADA DUPLICIDADE DE LANÇAMENTO INEXISTÊNCIA PENALIDADE APLICADA - MULTA LEGALIDADE - PROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO.</p> <p>Por fim, em relação à multa aplicada com respaldo na lei estadual, não cabe a este Conselho apreciar a matéria alegada pelo contribuinte, visto que os princípios e normas que norteiam o Processo Administrativo Fiscal não autorizam a declaração de inconstitucionalidade. Eis a aplicação do art. 62, inciso II, do Decreto 29.803/14: Art. 62. As decisões dos órgãos julgadores da 1ª e da 2ª Instância são incompetentes para: ... II declarar a inconstitucionalidade de lei, decreto, portaria, instrução normativa, ou qualquer outro ato normativo. Logo, reputo válido o lançamento.</p> <p>(CC. Segunda Câmara. Recurso Voluntário. AI nº 201518109. Relatora Juliana Campos de Carvalho. Julgado em 31/08/2016)</p>
---------	---

**APÊNDICE C – QUADRO COM EXEMPLOS DE ALGUNS TEMAS RELEVANTES  
RELACIONADOS A PRECEDENTES E A POSTURA DO CARF E DO TIT/SP**

Tribunal	Tema	Breves comentários
CARF <sup>241</sup>	<p>Exclusão ICMS na base de cálculo de PIS e COFINS.</p> <p>Exemplo de julgado:</p> <p>ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.</p> <p>Período de apuração: 01/07/2002 a 31/10/2006</p> <p><b>EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO PIS E COFINS</b></p> <p>Nos termos do decidido no RESP 574.706, julgado em 15/03/2017, e de acordo com a modulação dada a essa decisão no julgamento dos embargos de declaração oposto àquele <i>decisum</i>, em 13/05/2021, deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS o valor do ICMS dos processos administrativos protocolados até 15/03/2017, caso dos autos. (...)</p> <p>A questão é saber se, à luz do RICARF, as decisões de mérito não definitivas, ou seja, não transitadas em julgado, possuem o condão de (i) vincular o julgamento do CARF ou (ii) suspender o processo administrativo. Vejamos como a matéria encontra-se disposta no RICARF:</p> <p>Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (...) § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016) – Grifou-se.</p> <p>Atualmente o entendimento unânime da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão unanime 9303-011.844, de 20 de agosto de 2021) é no sentido de que o julgamento do RE 574.706, em 15.03.2017, vincula o CARF, especialmente após o julgamento de Embargos de Declaração decididos pelo STF em 13.05.2021:</p> <p>Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu,</p>	<p>Da leitura do julgado, observa-se que o próprio CARF cita a obrigatoriedade de vinculação à decisão proferida pelo STF, quando este determinou, em 13.05.2021, a modulação dos efeitos. Inclusive, no V. Acórdão prolatado, há expressa menção ao artigo 62 do RICARF.</p> <p>Percebe-se como o CARF se curva às decisões do STF e STJ nos termos do artigo 62 de seu Regimento Interno. O contribuinte, nesse caso, não precisará demandar em juízo a questão, pois o tribunal administrativo, cumprindo seu dever, já deu a palavra final, coberto de constitucionalidade. Foi realizada uma pesquisa no CARF, inserindo o termo “Tema 69” no mecanismo de busca de jurisprudência do tribunal. Surgiram diversos Acórdãos sobre o tema, todos citando a decisão do STF e vinculando o seu julgamento ao entendimento do judiciário.</p>

<sup>241</sup> CARF; 3ª Seção. 3ª Câmara. 2ª Turma Ordinária. Processo nº 10920.000931/2009-26; Acórdão 3302-012.321; Data da Sessão: 23/11/2021.

	<p>em parte, os embargos de declaração, para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017 - data em que julgado o RE nº 574.706 e fixada a tese com repercussão geral "O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS" -, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio. Por maioria, rejeitou os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto relativo ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-COFINS, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.05.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF). Dessa forma, tendo sido o presente processo administrativo protocolado (data)<sup>242</sup></p> <p>Assim, partindo-se da premissa de que o presente processo Administrativo foi protocolizado em 2009, ou seja, muitos anos antes do dia 15.03.2017, deve a ele ser aplicada a decisão exarada pelo STF em 13.05.2021.</p>	
CARF <sup>243</sup>	<p>Conceito de insumos para tomada de crédito no regime da não cumulatividade do PIS. Exemplo de julgado:  <b>ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP</b>          Período de apuração: 01/04/2008 a 30/06/2008  <b>EMENTA: NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. RESP 1.221.170-PR.</b>          O limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos. São insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de essencialidade e relevância à atividade desempenhada pela empresa. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.</p>	<p>O Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial nº 1.221.170/PR, determinou que o conceito de insumos deve ser analisado a partir dos critérios da essencialidade e relevância do objeto para a atividade fim da empresa. Esse julgamento foi proferido pela Segunda Turma e vem demandando um debate enorme sobre o que seria considerado como insumo para tomada de crédito.</p> <p>Diversas empresas entraram com ações junto ao Poder Judiciário para o reconhecimento do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade de PIS. O STJ, ao decidir que a questão deve ser dirimida a partir dos critérios da essencialidade e relevância, levantou um grande debate sobre a questão. Dessa forma, o Poder Judiciário tem sobrestado alguns processos que tratam sobre o tema até o julgamento final da matéria.</p> <p>O CARF, por seu turno, tem acompanhado a jurisprudência e resolvido questões a partir dos critérios estabelecidos pelo julgamento do Resp 1.221.170/PR pelo STJ. Nota-se, mais uma vez,</p>

<sup>242</sup> Há esse erro de digitação no bojo do próprio Acórdão.

<sup>243</sup> CARF; Processo nº 11080.917955/2011-32; Acórdão 3301-011.102; Data da Sessão: 21/09/2021.

	Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.	a adesão ao entendimento firmado pelo Tribunal Superior em comento pelo CARF.
CARF <sup>244</sup>	<p>Não incidência de contribuição previdenciária sobre o salário maternidade. (RE-RG 576.697 – Tema 72 STF)</p> <p>Exemplo de julgado:  <b>EMENTA: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE SALÁRIO-MATERNIDADE. RE Nº 576.967 REPERCUSSÃO GERAL. É inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário-maternidade.</b></p>	<p>Na Sessão Virtual de 26/06/2020 – 04/08/2020, o Supremo Tribunal Federal, por maioria, decidiu que “é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário maternidade.” Importante destacar que o Supremo reverteu o entendimento que foi firmado pelo STJ anteriormente sobre o tema, expressado pelo Tema 739 do STJ, que entendeu pela constitucionalidade da exigibilidade da contribuição previdenciária sobre o salário maternidade.</p> <p>Como o julgamento do Supremo sobre o Tema 72 é recente, evidentemente não se têm tantos julgados pelo CARF. Mas, efetuando uma pesquisa no tribunal administrativo em comento, foram encontrados julgados onde já é aplicado o entendimento do Tema 72.</p>
TIT/SP <sup>245</sup>	<p>Inconstitucionalidade dos juros de mora disciplinados pela Lei nº 6.374/89, com as alterações dadas pela Lei nº 13.918/09. (Ilegalidade que perdurou até a edição da Lei Estadual nº 16.497/2017).</p> <p>Exemplo de julgado:  <b>ICMS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ERRO NA ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE SAÍDA DE NOTAS FISCAIS DE EMISSÃO PRÓPRIA (I.1) E DE LANÇAMENTO NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS OS VALORES DECORRENTES DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA RELATIVOS A AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE CONSUMO DE OUTRO ESTADO (I.2). CRÉDITO INDEVIDO NA ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS QUE NÃO CORRESPONDEM A ENTRADA DAS MERCADORIAS EM OPERAÇÃO SIMULADA (II.3), DE VALORES GERADOS A TÍTULO DE “DIFERENÇA DE PREÇOS” EM OPERAÇÃO SIMULADA (II.4) E DE VALORES LANÇADOS NA GIA SEM A DEVIDA COMPROVAÇÃO DOCUMENTAL (II.5).</b> Recurso Especial conhecido. JUROS PELA TAXA SELIC. Juros aplicados de acordo com a legislação em vigência. Entendimento pacificado na Câmara Superior pela legitimidade dos juros de mora previstos na Lei n.º 13.918/09. Inocorrência do art. 28, da Lei n.º 13.457/09. Restabelecimento na</p>	<p>O Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, ao julgar a Arguição de Inconstitucionalidade nº 0170909-61.2012.8.26.0000, julgou procedente em parte o pedido para conferir interpretação conforme a Constituição aos citados artigos 85 e 96 da Lei Estadual nº 6.374/89, alterada pela Lei nº 13.918/2009. Dessa forma, conclui-se que o Órgão Especial do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo conferiu interpretação conforme a Constituição sobre os juros moratórios do Estado de São Paulo. E a interpretação conforme a Constituição sobre esse tema encontra fundamento no artigo 24, I, §§ 1º a 4º da Constituição Federal.</p> <p>Essa realidade foi desprezada por diversos anos pelo Tribunal de Impostos e Taxas que, com fundamento em seu artigo 28, sempre se escusou de revisar a inconstitucionalidade em suas autuações no que atine aos juros de mora, mantendo a ilegalidade. Tal realidade apenas teve uma mudança quando da promulgação da Lei nº 16.497/2017, alterando a legislação inconstitucional por anos mantida pelo tribunal administrativo paulista. Contudo, para os AIIM lavrados anterior a este períodos, mantinham-se os juros inconstitucionais.</p> <p>Por outro lado, consigna-se que recentemente houve a Revisão da Súmula 10 do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. A nova redação da referida Súmula é a seguinte: “Os juros de mora aplicáveis ao montante de imposto e multa exigidos em autos de infração estão limitados à taxa referencial do Sistema Especial de</p>

<sup>244</sup> CARF; Processo nº 15940.720099/2013-40; Acórdão nº 2401-009.998; Data da Sessão 07/10/2021.

<sup>245</sup> TIT. Câmara Superior. Auto de Infração e Imposição de Multa nº 4.004.069-0. Rel. Klayton Munehiro Furugem. Julgado em 27/03/2017. Publicado em 28/03/2017.



	<p>cobrança. Recurso Especial da Fazenda Pública conhecido e dado provimento.</p>	<p>Liquidação e de Custódia – SELIC incidente na cobrança de tributos federais”. Houve cancelamento da Súmula nº 08 do Tribunal. É importante mencionar que o Tribunal, quando da proposta de revisão da referida súmula, registrou uma das hipóteses que sustentam a presente como motivo determinante para a revisão: a alta litigiosidade, acarretando incontáveis condenações sucumbenciais danosas ao erário paulista. Vejamos: “Dessa feita, discussões judiciais vieram retratar a alta litigiosidade em torno da matéria, com aferidas implicações sucumbenciais para o erário paulista: seja de maior amplitude litigiosa, relacionada à possibilidade Estados membros serem competentes para fixar índices da taxa de juros superior aos fixados pela União Federal para o mesmo fim; ou de menor amplitude litigiosa, relacionada a qual o índice de juros a ser aplicado para os débitos na vigência da redação litigiosa, relacionada a qual o índice de juros a ser aplicado para os débitos na vigência da redação do art. 96, §1º, da Lei estadual nº 6374/1989, na sua redação dada pela Lei estadual nº 13.918/2009.”</p>
TIT/SP <sup>246</sup>	<p>Multas tidas por inconstitucionais por desrespeito aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade. Exemplo de julgado: EMENTA: ICMS. Recebimento de mercadorias sem documentação fiscal. Solidariedade. Recurso Ordinário. Conhecido parcialmente e, nesta parte, desprovido. (...)</p> <p>A multa foi aplicada em estrita obediência à lei de regência, qual seja, a Lei nº 6.374/89. Não bastasse isso, tal alegação recursal é baseada em ofensa a princípios constitucionais, matéria cujo enfrentamento e acatamento implicaria em afastar a aplicação de lei válida, vigente e eficaz, o que encontra óbice na lei nº 13.457/09, artigo 28, que afirma que no “julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade” ainda não proclamada “em ação direta de inconstitucionalidade” ou, se proclamada em via incidental, em “decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal”, sem que “o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo”, suspensão esta de que não se tem notícia.</p>	<p>A Fazenda do Estado de São Paulo insistia, até o advento da Lei nº 16.497/2017, em autuar os contribuintes com multas muito acima do patamar de 100% em relação ao tributo principal. Ocorre que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI nº 551/RJ, entendeu que “embora haja dificuldade”, como ressaltado pelo ministro Sepúlveda Pertence, “para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórios e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal”.</p> <p>Nesse diapasão, muitos contribuintes se insurgiam junto ao tribunal administrativo sobre a ilegalidade praticada quando da imposição de multas punitivas acima do patamar entendido como constitucional pelo Supremo Tribunal Federal. O tribunal administrativo não reformava essas autuações, “provocando” os contribuintes a judicializar os pedidos de redução de multa punitiva. É sabido que o Poder Judiciário segue o entendimento do Supremo sobre a confiscatoriedade das multas punitivas e as reduzia, condenando a Fazenda do Estado a pagar honorários a redução da multa ao patamar legal.</p>
TIT/SP <sup>247</sup>	<p>Não incidência do ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. (ADC nº 49)</p>	<p>Outro exemplo é o caso da Ação Direta de Constitucionalidade nº 49, com repercussão geral, que trata da não incidência do ICMS na</p>

<sup>246</sup> TIT. Terceira Câmara Julgadora. Auto de Infração e Imposição de Multa nº 4143445-6. Rel. Belmar Costa Ferro. Julgado em 07/12/2022. Publicado em 08/12/2022.

<sup>247</sup> TIT. Terceira Câmara Julgadora. Auto de Infração e Imposição de Multa nº 4121698-2. Rel. Fabiane de Souza

	<p>Exemplo de julgado:</p> <p>EMENTA: ICMS – Itens 2 a 8: pagos pelo contribuinte – Item 1 objeto de Recurso Ordinário: Falta de pagamento de imposto, no período de janeiro a setembro de 2015, por emissão de Notas Fiscais Eletrônicas, mod. 55, referentes a operações tributadas, como não tributadas – Transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa – Jurisprudência consolidada na C. Câmara Superior deste E. TIT no sentido da incidência do ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular e da inaplicabilidade da Súmula 166 do E. STJ – Posicionamento da Consultoria Tributária da SEFAZ/SP no sentido de que, tendo em vista que ainda pende julgamento de embargos de declaração na Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC 49), enquanto não proferida a decisão final do E. STF, tendo em vista a legislação vigente do imposto (Lei Complementar 87/1996, Lei Estadual 6.374/1989 e RICMS/2000) e a natureza vinculada da atividade fiscalizatória (CTN), permanecem aplicáveis as atuais disposições legais relativas à incidência do imposto – RECURSO ORDINÁRIO NÃO PROVIDO.</p>	<p>transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Essa situação é bastante incômoda, pois o julgador administrativo não está autorizado a seguir essa jurisprudência firmada pelo STF com base na legislação que dispõe sobre a matéria no campo infraconstitucional. Contudo, tendo o STF definido o julgamento material sobre o tema, o TIT vem oscilando em suas decisões. Conforme demonstrado no item 4.3 da dissertação, em poucos casos o TIT tem aplicado o entendimento do STF. Contudo, no exemplo do caso agora relatado, o TIT julgou improvido recurso por supostamente não estar vinculado ao precedente, que padece de modulação de efeitos. É absurdo esse posicionamento. Se há pendência de modulação de efeitos, mas a materialidade foi definitivamente julgada, deve-se sobrestar o processo até que seja efetuado o proclamo sobre a modulação dos efeitos.</p>
--	---	--