XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU - URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

HÉCTOR LÓPEZ GONZÁLEZ

Copyright © 2024 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU – São Paulo
Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte
Prof. Dr. Fernando Passos – UNIARA - São Paulo
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia
Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal
Comunicação:
Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM – São Paulo
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará
Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI – Santa Catarina
Eventos:
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo
Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina
Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP – Pernambuco

D597

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

[Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Raymundo Juliano Feitosa, Héctor López González – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-970-4
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: ESTADO DE DERECHO, INVESTIGACIÓN JURÍDICA E INNOVACIÓN

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU (2: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Novamente nos encontramos em um novo encontro internacional do CONPEDI na belíssima cidade de Montevidéu, Uruguai, cuja realização já se incorporou ao cenário jurídico internacional da América latina. A quantidade de pesquisadores, sejam eles doutores, mestres, doutorandos, mestrandos ou mesmo aqueles que desejaram simplesmente acompanhar, como muitos graduandos de direito, os trabalhos e seguramente aprender é devidamente proporcional à qualidade dos artigos apresentados em inúmeros "Grupos de trabalho" tendo seu conteúdo previamente objeto de avaliação estrita e rigorosa por parte do avaliadores designados pelo CONPEDI. O Grupo de trabalho que tivemos a honra de coordenador novamente nos chama a atenção pela inovação e novas perspectivas de interpretar o direito tributário e financeiro no Brasil sem embargo de contarmos com a participação de professores e pesquisadores uruguaios também que certamente agregaram valor aos conteúdos brilhantemente apresentados; e, na sequência, nos debates que os acompanharam. O aprendizado é claro, restando sempre ao final dos trabalhos aquele gostinho do quero mais já a o cenário fiscal, que vai de questões afetas ao direito financeiro à reforma tributária.

Chamou a atenção a preocupação externada por alguns autores quanto à percepção da tributação na sociedade brasileira, envolvendo não só impactos financeiros advindos muitas vezes de uma tributação ainda considerada injusta e extremamente regressiva - leia-se, em especial, os efeitos nocivos da tributação sobre o consumo cujo montante no Brasil representaria por volta de 2/3 da receita total obtida, alcançando toda a renda gasta pela população de baixa renda cuja reforma tributaria ainda em fase de regulamentação pretende pelo menos reduzir tal descompasso socioeconômico - sobre as camadas e estamentos sociais. Nota-se que a ignorância do brasileiro médio sobre o que paga e o que recebe é extrema, faltando uma política mesmo que simplista e genérica de comunicação entre o governo e a população que o sustenta.. A discussão sobre a reforma tributária e sua regulamentação tem inclusive incorporado palavras e expressões fora do habitual da área, como "cashback, split payment, IVA dual, neutralidade tributária, etc", que apenas reforçariam o enigma sobre como se desenvolve a tributação no pais e seus impactos sobre todos nós. O governo central tão logo sejam aprovadas os projetos de lei complementar PLCO 68 e 108 quando superadas as divergências políticas na busca de maior protagonismo entre a Câmara deputados e o Senado federal iniciar uma campanha nacional apresentando

informações mínimas com uma linguagem simples e coloquial para que o brasileiro tenha uma perspectiva geral do que paga, do que mudou e a razão de tal mudança.

Esperamos com fé e muita expectativa que a reforma tributária em fase de regulamentação, mote central atualmente de qualquer encontro que envolva discussão fiscal, tenha sem embargo de inúmeras críticas, dentre outras, quanto à perda de autonomia dos entes federados subnacionais e favorecimento de isenção ou alíquota reduzidas para alguns setores com maior poder de pressão sobre o parlamento, que tenhamos após a transição que se desenhou, no ponto de vista de justiça fiscal, uma sociedade mais igualitária e consciente de seus deveres e direitos.

PRECEDENTES NO ÂMBITO DOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS TRIBUTÁRIOS À LUZ DO STARE DECISIS E DA SEGURANÇA JURÍDICA

PRECEDENTS IN THE ADMINISTRATIVE TAX COURTS IN THE PERSPECTIVE OF STARE DECISIS AND LEGAL CERTAINTY

José Roberto Anselmo
Ana Carolina Falqueiro de Souza

Resumo

A pesquisa aborda a extensão material das decisões para além do processo original administrativo tributário, examinando sua força normativa no contexto dos precedentes judiciais. Para isso, são revisadas premissas doutrinárias dos precedentes judiciais e sua origem, reconhecendo a função jurisdicional na resolução de disputas tributárias. A pesquisa examinará como os padrões de decisão administrativa e outros mecanismos tributários contribuem para a segurança jurídica no processo administrativo fiscal. Em seguida, investigará como os julgadores administrativos aderem aos precedentes e às súmulas judiciais, especialmente em casos de recursos repetitivos e com repercussão geral. O estudo considera o precedente administrativo como instrumento essencial para garantir segurança jurídica, fundamental para a previsibilidade nas relações sociais e protegido pela Constituição Federal. Aborda-se a evolução dos precedentes no ordenamento jurídico, analisando a formação e o respeito aos precedentes no direito administrativo brasileiro, destacando a importância da auto vinculação ou vinculação dos precedentes na esfera administrativa. Utilizando-se do método hipotético-dedutivo e técnicas de pesquisa bibliográfica e documental, o estudo investiga decisões em processos administrativos como meio de compreender o papel dos precedentes administrativos na segurança jurídica e sua efetividade.

Palavras-chave: Precedentes judiciais, Administração tributária, Segurança jurídica, Processo administrativo tributário, Contencioso tributário

Abstract/Resumen/Résumé

The research addresses the material extension of decisions beyond the original tax administrative process, examining their normative force in the context of judicial precedents. To this end, doctrinal premises of judicial precedents and their origin are reviewed, recognizing the jurisdictional function in the resolution of tax disputes. The research will examine how administrative decision standards and other tax mechanisms contribute to legal certainty in the tax administrative process. It will then investigate how administrative judges adhere to judicial precedents and precedents, especially in cases of repetitive appeals and with general repercussion. The study considers administrative precedent as an essential instrument for guaranteeing legal certainty, fundamental for predictability in social relations and protected by the Federal Constitution. The evolution of precedents in the legal system is

addressed, analyzing the formation of and respect for precedents in Brazilian administrative law, highlighting the importance of self-binding or binding precedents in the administrative sphere. Using the hypothetical-deductive method and bibliographical and documentary research techniques, the study investigates decisions in administrative proceedings as a means of understanding the role of administrative precedents in legal certainty and their effectiveness.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Judicial precedents, Tax administration, Legal certainty, Tax administrative procedure, Tax litigation

1 INTRODUÇÃO

Sem dúvida, o aumento de litígios é uma marca da sociedade contemporânea, dado o crescimento da complexidade das relações jurídicas. A busca pelo Judiciário como principal meio de resolução de conflitos tem crescido rapidamente na sociedade brasileira, um fenômeno conhecido como excesso de judicialização. Atualmente o Brasil confronta uma sobrecarga processual em todas as instâncias do sistema judiciário, ocasionando uma elevada carga de demandas e estendendo substancialmente os prazos para a conclusão dos julgamentos. Esse cenário gera um aumento constante no número de processos ainda não julgados, contribuindo para a extensão dos prazos processuais e comprometendo o princípio constitucional da duração razoável do processo. Além disso, essa avalanche de demandas não apenas sobrecarrega os tribunais, mas também acarreta uma notável insegurança jurídica.

Atualmente, os efeitos de uma decisão uniformizadora incluem a promoção da segurança jurídica, ou a sua ausência. Embora se espere que o precedente vinculante forneça respostas para questões que visam uma sociedade baseada na liberdade e igualdade, também pode resultar em instabilidade quando não é aplicado de maneira a garantir certeza para aqueles que buscam a intervenção do Poder Judiciário. Com o objetivo de fortalecer o sistema de precedentes, o Código de Processo Civil, em seu art. 926, estabeleceu que os tribunais têm a responsabilidade de unificar suas jurisprudências e mantê-las consistente, íntegra e coerente. Inicialmente, o dever de uniformização se manifesta na obrigação do tribunal de resolver divergências internas entre seus órgãos fracionários sobre determinada questão jurídica, garantindo a uniformidade de entendimento sobre o assunto.

Como um dever institucional, a integridade do precedente se refere ao tratamento igualitário concedido às pessoas e à aplicação imparcial do direito, garantindo que as decisões judiciais se baseiem na unidade do direito. Nesse sentido, uma decisão judicial íntegra e coerente representa o direito fundamental do cidadão de não ser surpreendido pelo viés pessoal do juiz. Em resumo, o cidadão tem o direito a uma resposta jurisdicional fundamentada nos preceitos constitucionais. Em um contexto em que se exploram formas de uniformização das decisões, o processo administrativo tributário já está devidamente estabelecido no ordenamento jurídico nacional para lidar com disputas fiscais. Este estudo visa valorizar a função jurisdicional exercida na esfera administrativa tributária, analisando os impactos das decisões proferidas pelos julgadores nesse contexto específico.

Buscou-se entender a questão da falta de normatização adequada na aplicação dos precedentes obrigatórios estabelecidos pelo Código de Processo Civil no âmbito dos tribunais

administrativos tributários, e como essa lacuna impacta os princípios constitucionais da segurança jurídica e da igualdade, fundamentais para o contencioso administrativo. Nesse sentido, para este trabalho fora utilizado o método dedutivo, com a vertente metodológica de abordagem qualitativa, comum no ramo jurídico, por se tratar da sociabilidade, do ser social, não se podendo enxergar o direito senão no contexto da sociedade. Por fim, quanto às técnicas de pesquisa, apontam-se a bibliográfica e a documental, com emprego de material bibliográfico diversificado, em livros, artigos de periódicos, teses e dissertações para levantamento do estudo acerca da função dos precedentes no ordenamento jurídico, além de avaliar o impacto prático no contexto específico do processo administrativo tributário.

2 O SURGIMENTO DOS PRECEDENTES JUDICIAIS

Com a finalidade de se estudar o sistema de precedente, é essencial explorar a origem e desenvolvimento dos movimentos voltados para fortalecer os precedentes judiciais como uma técnica para garantir coesão, previsibilidade e segurança jurídica na aplicação da lei pelo poder judiciário estatal. O estudo do precedentalismo envolve a análise das fontes do Direito, considerando as tradições jurídicas do *civil law* e do *common law*. O Brasil se destaca nesse cenário devido à sua condição singular: embora baseado na tradição romano-germânica do *civil law*, também foi influenciado pelo sistema da *common law* dos Estados Unidos, resultando em um sistema jurídico híbrido, conforme destacam alguns autores.

Para atingir seu objetivo, necessário se faz demonstrar a construção e origem dos movimentos tendentes ao fortalecimento dos precedentes judiciais como técnica de conferir unidade, previsibilidade e segurança jurídica ao serviço jurisdicional prestado pela figura do Estado-juiz. O estudo do precidentalismo perpassa pela análise das fontes do Direito, por meio das famílias jurídicas do *civil law* e *common law*. O Brasil apresenta uma condição singular diante desse contexto, pois, embora tenha suas raízes na tradição da escola romano-germânica, que é a base da *civil law*, também foi influenciado pelo sistema da *common law* dos Estados Unidos, resultando, segundo alguns autores, em um sistema jurídico híbrido.

O sistema de precedentes tem suas origens na tradição jurídica da *common law*, um modelo legal que teve origem e é predominante em países de língua inglesa, como o Reino Unido e os Estados Unidos da América. No sistema jurídico brasileiro, observa-se a presença do sistema *civil law*, caracterizado pela extensa codificação legal, em que o direito é predominantemente estabelecido por meio de leis. Este sistema tem suas origens no Direito Romano e nas influências do Positivismo decorrentes da Revolução Francesa. Além disso, o

Direito brasileiro também foi influenciado pelo Direito alemão. No entanto, recentemente, tem-se observado no Direito brasileiro uma crescente influência do *common law*, evidenciada pela adoção do sistema de precedentes, como exemplificado pelo Código de Processo Civil de 2015, que conferiu caráter de obrigatoriedade a certos institutos processuais.

Os ordenamentos jurídicos, como ensina José Carlos Barbosa Moreira (MOREIRA, 2003, p. 55), podem ser divididos em famílias em razão de circunstâncias históricas, que, embora tenham origens diversas, acabam predominando. Em cada família, com matrizes diversas, se reúnem ordenamentos ligados entre si por laços mais estreitos. A pertinência dessa divisão explica-se, basicamente, por circunstâncias históricas, nas quais: sistemas oriundos de um tronco comum apresentam traços comuns, distintos dos traços característicos de sistemas de diferente ascendência.

A principal distinção é que no *civil law* o precedente apenas orienta a interpretação da lei, que por sua vez é entendida como fonte primária do direito, portanto, não necessariamente obriga o julgador a adotar os mesmos fundamentos da decisão anteriormente proferida. A principal diferença entre os dois sistemas reside na metodologia de aplicação do direito. No *common law*, a aplicação ocorre caso a caso, seguindo um modelo de jurisprudência, enquanto no *civil law* a aplicação é baseada na legislação, constituindo um sistema codificado. Nesse sentido, segundo Thomas da Rosa de Bustamante:

> Com efeito, enquanto a atividade de aplicação do Direito (em sentido amplo) se circunscrevia à interpretação e aplicação de regras jurídicas produzidas pelo legislador ou pela jurisprudência, a diferença entre o *common law* e o *civil law* era mais marcante, porque na maior parte das vezes o juiz continental tinha de buscar normas em fontes legislativas, e o *common law*yer em precedentes judiciais. Mas quando o Direito passa a ser construído e comunicado por meio de princípios essa diferença recua e praticamente desaparece, pois o processo de concretização de princípios – que envolve a resolução de colisões de direitos fundamentais e a densificação do seu conteúdo por meio de regras adscritas dos princípios em cada caso concreto – é rigorosamente o mesmo nas duas grandes tradições jurídicas ocidentais. (BUSTAMANTE, 2012, p. 116).

Não podemos negar que a tradição romano-germânica foi marcada pela compilação e codificação do Direito Romano, que cristalizou, em textos harmônicos, normas costumeiras, normas escritas esparsas, decisões jurisprudenciais e doutrinárias, juntamente com a obra dos glosadores que, aos poucos, foram, em particular nas universidades medievais, dando uma feição racional às soluções casuísticas e assistemáticas dos jurisconsultos romanos. Nota-se que, mesmo que os fatos não correspondessem ao ideal do direito, este teria sua preferência sobre os fatos (SOARES, 1999, p. 27).

No Brasil, a aproximação do ordenamento com o sistema de precedentes se deu a partir do Decreto no 6.142 de 1876, o qual previu a adoção do procedimento dos "assentos", que não eram dotados de efeito vinculante, mas advinham do dever moral de uniformização da jurisprudência. Nesse cenário, por meio do controle difuso de constitucionalidade, em 1965, com a Emenda Constitucional nº 16, foi inaugurado a primeira fase dos precedentes no ordenamento jurídico brasileiro, porém, abarcava apenas matéria constitucional.

Assim como aconteceu com o precedente judicial, que foi desenvolvido no *common law* e se tornou obrigatório pela teoria do *stare decisis*, os países influenciados pela tradição jurídica do *civil law* também atribuíram efeitos às suas decisões. Ao comparar os precedentes com as súmulas vinculantes, destaca-se a presença da decisão vinculante no Direito de Portugal, mencionando o instituto dos assentos da Casa da Suplicação, que eram interpretações sedimentadas e tinham o poder de vincular as decisões futuras, inclusive sendo aplicadas no Brasil. No entanto, o período das grandes revoluções contribuiu para que o poder vinculante fosse praticamente eliminado do Poder Judiciário do *civil law*.

No contexto das fontes e produção das normas jurídicas, os precedentes emergem como uma importante fonte do direito em sistemas jurídicos de *common law*. Os precedentes, referem-se às decisões judiciais anteriores que estabelecem um padrão ou interpretação legal aplicável a casos semelhantes futuros. Essa prática contribui para a evolução do direito, proporcionando uma base flexível e adaptável para a resolução de questões jurídicas complexas. A autoridade dos precedentes é central para a coerência e a previsibilidade das decisões judiciais, promovendo a equidade e a justiça no sistema legal.

3 OS PRECEDENTES JUDICIAIS NO BRASIL

Os precedentes judiciais são decisões judiciais que devem ser utilizadas em casos futuros como parâmetro para a solução, caso não seja este o caso torna-se mera decisão judicial anterior, uma vez que a decisão não é um precedente, mas torna-se um por meio de sua utilização como paradigma. Este "uso" como paradigma se dá por meio da *ratio decidendi* que é o elemento vinculante do decisum, de modo que:

> O precedente é uma decisão de um Tribunal com aptidão a ser reproduzida-seguida pelos tribunais inferiores, entretanto, sua condição de precedente dependerá de ele ser efetivamente seguido na resolução de casos análogos-similares. Ou seja, não há uma distinção estrutural entre uma decisão isolada e as demais que lhe devem obediência hermenêutica". Há, sim, uma diferença qualitativa, que sempre exsurgirá a partir da applicattio. (STRECK; ABBOUD, 2013, p. 42-43).

Os precedentes são decisões anteriores que funcionam como modelo para decisões posteriores (MACCORMICK, SUMMERS, 1997, p. 1). Em síntese, entende-se que o precedente é uma decisão judicial que, tomada à luz de um determinado caso concreto, serve de diretriz para julgamentos posteriores. Portanto, em sentido lato, o precedente é uma decisão judicial que foi tomada em um processo antecedente, sendo que, aquilo que expressa em termos de decisão, vincula casos análogos julgados posteriormente (BUENO, 2016, p. 633).

É crucial distinguir entre "precedente" e "jurisprudência", pois embora sejam relacionados, não são equivalentes. O primeiro refere-se a uma decisão judicial tomada com base em um caso específico de grande relevância, estabelecendo um padrão para decisões futuras. Enquanto isso, o segundo consiste em um conjunto de decisões judiciais sobre o mesmo assunto e na mesma direção, delineando uma tendência predominante em um tribunal. Esta diferenciação é essencial, já que os precedentes visam uniformizar decisões em casos semelhantes, enquanto a jurisprudência procura estabelecer uma linha de pensamento jurídico recorrente, embora não necessariamente em casos idênticos.

Com o sistema de precedentes, essa fundamentação da decisão pode servir como modelo para casos futuros, promovendo a uniformização de entendimentos e limitando a discricionariedade do juiz. Esse instituto não fixa de maneira rígida o significado dos textos normativos, mas os desenvolve de maneira discursiva e argumentativa em cada caso específico. Nesse sentido:

> O precedente dinamiza o sistema jurídico, não o engessa, isto porque a interpretação do precedente tem que levar em conta a totalidade do ordenamento jurídico e toda a valoração e a fundamentação que o embasaram, assim, sempre que ele for a base de uma nova decisão, seu conteúdo é passível de um ajuste jurisprudencial, nesse sentido, Keith Eddey ressalta as vantagens do sistema de precedentes como sua dinamicidade para se encontrar a resposta adequada à solução jurídica. (STRECK; ABBOUD, 2013, p. 96).

Ao estabelecer precedentes, os tribunais devem levar em conta não apenas a autoridade das decisões passadas, mas também a evolução das circunstâncias sociais, políticas e econômicas que possam influenciar a interpretação e aplicação da lei. Isso torna o processo de formação de precedentes intrinsecamente complexo, requerendo uma ponderação cuidadosa dos interesses envolvidos e uma atenção diligente aos princípios fundamentais de justiça e equidade. Desse modo, o *stare decisis* assegura a segurança na aplicação do direito, a estabilidade e a coerência das decisões, promovendo uma compreensão integral por parte do poder judiciário.

Isso é alcançado através da vinculação das decisões anteriores por meio do instituto do precedente judicial, que relaciona a razão de um caso a casos futuros, garantindo a uniformização do entendimento e impondo uma conduta consistente, o que atribui aos jurisdicionados o dever de obedecer. O entendimento claro e a aplicação adequada do *stare decisis* e da composição dos precedentes são essenciais para garantir a eficácia e a legitimidade do sistema jurídico como um todo.

O problema, em verdade, se estabelece quando da citação das ementas, que caracterizam-se pelo mero resumo de um julgado, o que pode gerar um fracasso quando da aplicação de precedentes, uma vez que não estaria se extraindo a *ratio decidendi* do julgado, assim, o entendimento consolidado não é identificado a partir do caso concreto, mas, sim, editado por meio de um enunciado abstrato e genérico. Não existe "texto em si mesmo. Do texto sairá sempre uma norma e esta será sempre o produto da interpretação do texto" (CUNHA, 2014, p. 273-274), formando-se um verdadeiro ciclo, no qual texto produz norma legal, que, interpretada, produz norma-precedente, que, fatalmente, também será interpretada.

Não são raras as oportunidades em que nos deparamos, no cotidiano forense, com a total desconsideração da *ratio decidendi* pelo órgão prolator de decisões, acarretando, assim, o distanciamento de enunciados genéricos e abstratos e o fato que carece da aplicação dos precedentes. Vislumbrando tal problemática, o desprezo à *ratio decidendi* ou à adequada extração dos fundamentos pelos quais se decidiu o caso concreto, faz com que os precedentes sejam reduzidos à forma de súmulas, surgindo, assim, uma vinculação ilegítima em favor de um sistema de aceleração de julgamentos que desconsidera a necessidade de verificação analítica indutiva de cada caso em particular.

Nesse sentido, embora o mito do engessamento do direito e os fundamentos contrários à adoção do sistema de precedentes possam apresentar preocupações válidas, é importante reconhecer que a vinculação dos tribunais a decisões anteriores também pode promover a estabilidade, a coerência e a previsibilidade do direito. Portanto, o desafio reside em encontrar um equilíbrio entre a necessidade de flexibilidade e adaptação do sistema jurídico e a importância de garantir a consistência e a justiça na aplicação da lei. O sistema de precedentes judiciais, quando adequadamente estruturado e aplicado, pode desempenhar um papel crucial na busca por esse equilíbrio, contribuindo para o desenvolvimento e aprimoramento contínuo do direito.

Os precedentes judiciais têm um impacto significativo na prática jurídica, proporcionando coerência, previsibilidade e estabilidade ao sistema jurídico. Ao estabelecer padrões e princípios jurídicos, os precedentes auxiliam na orientação da interpretação e

aplicação da lei, garantindo assim uma maior uniformidade nas decisões judiciais. Além disso, os precedentes judiciais promovem a autoridade e a legitimidade do poder judiciário, ao mesmo tempo em que oferecem uma fonte valiosa de orientação para advogados, juízes e partes envolvidas em processos judiciais.

Os precedentes judiciais desempenham um papel essencial como fonte do direito, oferecendo orientação e autoridade para a interpretação e aplicação da lei em sistemas jurídicos em todo o mundo. Apesar dos desafios e controvérsias associados à sua produção e aplicação, os precedentes judiciais continuam a ser uma ferramenta fundamental na produção e desenvolvimento do direito, garantindo assim a estabilidade, coerência e legitimidade do sistema jurídico.

No contexto das fontes e produção das normas jurídicas, os precedentes emergem como uma importante fonte do direito em sistemas jurídicos de *common law*. Os precedentes, referem-se às decisões judiciais anteriores que estabelecem um padrão ou interpretação legal aplicável a casos semelhantes futuros. Essa prática contribui para a evolução do direito, proporcionando uma base flexível e adaptável para a resolução de questões jurídicas complexas. A autoridade dos precedentes é central para a coerência e a previsibilidade das decisões judiciais, promovendo a equidade e a justiça no sistema legal.

No entanto, a utilização dos precedentes não é exclusiva dos sistemas de *common law*, havendo uma crescente adoção em sistemas de *civil law*, embora com adaptações significativas. A transição para incluir os precedentes nesses sistemas requer uma cuidadosa consideração dos princípios jurídicos fundamentais e uma reestruturação adequada para garantir a sua compatibilidade com as características estruturais e filosóficas do *civil law*. Assim, os precedentes representam uma fonte dinâmica e relevante do direito, cuja utilização eficaz demanda uma análise crítica das suas implicações e potenciais benefícios para a justiça e a aplicação do direito.

4 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Na área do direito tributário, a revisão administrativa busca ser vista pela doutrina como um controle interno da administração, distanciando-se da natureza jurisdicional. Este posicionamento parte da ideia de uma jurisdição única no Brasil, fundamentada no princípio da separação de poderes, onde ao Poder Judiciário é reservada exclusivamente a competência para interpretar e revisar todos os atos administrativos. Esse entendimento encontra suporte no art.

5º, XXXV, da CF/1988, que assegura ao Judiciário a apreciação de qualquer lesão ou ameaça a direito, excluindo essa função dos demais poderes.

Essa ideia se desenvolve a partir de uma perspectiva histórica brasileira e de direito comparado, argumentando que desde a Constituição de 1891, o Brasil teria se espelhado no modelo norte-americano de uma lei, uma jurisdição, excluindo a possibilidade de um contencioso administrativo com jurisdição própria, como existe na França. Isso decorre da experiência do Brasil com um contencioso administrativo francês durante o Império, que posteriormente foi substituído pelo modelo norte-americano, caracterizado pela ampla revisão judicial dos atos administrativos. Assim, a evolução normativa do contencioso administrativo no Brasil refuta a ideia de que, desde 1891, apenas o Poder Judiciário teria exclusividade para exercer função jurisdicional.

Nessa perspectiva, há autores que defendem que o Brasil Imperial adotou o modelo francês "dual" e, posteriormente, o modelo norte-americano "una" a partir de 1891, como Russomano (1979, p. 66) e Bacellar Filho (1998, p. 66), entretanto, tal argumento generaliza características dos sistemas estrangeiros sem considerar as peculiaridades do ordenamento brasileiro, em que qualquer opinião emitida pelo Conselho não possuía independência do Poder Moderador do Império. Portanto, é incorreto afirmar que o Brasil adotou o modelo francês de jurisdição administrativa durante o Império. Embora esse modelo tenha inspirado a criação de tribunais administrativos, incluindo na área tributária, não havia na época, nem na Constituição nem na legislação infraconstitucional, garantia de autonomia jurisdicional à administração pública tributária como um poder ou órgão jurisdicional separado, com absoluta separação dos Poderes.

Desse modo, o contencioso administrativo no Brasil tem suas raízes históricas fundamentadas na criação de uma instância administrativa paralela ao Poder Judiciário, quebrando o monopólio do Judiciário, inspirada na teoria da separação dos poderes e nas garantias das liberdades políticas difundidas por Montesquieu na França (COSTA, 1986, p. 273). Essa estrutura surgiu no contexto brasileiro já em 1549, quando Tomé de Souza estabeleceu o Governo Geral e introduziu o primeiro Provedor-Mor da Fazenda Real no país.

As atribuições desse cargo incluíam não apenas julgar recursos contra decisões dos Provedores da Fazenda Real nas capitanias hereditárias, mas também submeter tais decisões a um tribunal colegiado para deliberação conjunta. Posteriormente, em 1850, através do Decreto nº 736, foi estabelecida a Diretoria-Geral do Contencioso, elevando o status das decisões dos Chefes da Fazenda, do Tribunal do Tesouro e do Ministro da Fazenda ao patamar de sentenças

proferidas pelos Tribunais de Justiça, equiparando-as em termos de efeitos e autoridade jurídica (CORRÊA, 1994, p. 3).

Na ordem constitucional de 1891, foram estabelecidos os primeiros tribunais administrativos de composição paritária para revisar atos administrativos tributários, inicialmente limitados a certos tributos. Posteriormente, o Decreto nº 16.580/1924 possibilitou a criação de Conselhos de Contribuintes para julgar recursos relacionados ao Imposto de Renda (IR), enquanto o Decreto nº 5.157/1927 instituiu um Conselho para decidir sobre recursos de contribuintes do Imposto de Consumo. Este último decreto determinava que todas as decisões do Conselho poderiam ser revistas pelo ministro da Fazenda, reservando a este a última palavra em caso de discordância com as deliberações do Conselho (MARTINS, 2010, p. 36). Nesse contexto estabelecido pela legislação complementar à Constituição de 1891, os órgãos encarregados de revisar os atos administrativos tributários não exerciam uma função jurisdicional claramente definida, emitindo decisões opinativas sujeitas a alterações pelo ministro da Fazenda e pela própria administração pública, de maneira discricionária.

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1934 até 1988, os princípios do duplo grau de jurisdição e sua inafastabilidade foram preservados, mantendo-se, no contencioso administrativo tributário, a prática de julgamentos monocráticos na primeira instância, conduzidos por um auditor fiscal parecerista, e colegiados na segunda instância, compostos por auditores fiscais e representantes da sociedade. Assim, houve uma reformulação na disciplina infraconstitucional da revisão dos atos administrativos tributários. Foram criadas instâncias administrativas de julgamento com competência para interpretar a lei e decidir sobre o direito aplicável em casos específicos. Essas decisões poderiam confirmar a interpretação da lei adotada pelo contribuinte de forma definitiva e irrevogável pela administração.

O Decreto nº 24.036/1934, publicado em março daquele ano, aboliu os Conselhos existentes até então e estabeleceu um sistema de revisão em duas instâncias para os atos tributários federais: uma instância singular e outra coletiva. A instância singular era conduzida por delegados fiscais, inspetores de alfândegas, diretores de recebedorias, entre outros, enquanto as decisões coletivas ficavam a cargo dos Conselhos de Contribuintes, responsáveis por julgar casos envolvendo tributos. O art. 150 desse decreto enfatizava que a revisão não se limitava a aspectos formais, mas também abrangia questões materiais ou substanciais relacionados à interpretação e aplicação da lei nos casos concretos.

A Emenda Constitucional nº 7/1977 visava eliminar a função jurisdicional da administração pública tributária e estabelecer o monopólio da jurisdição no Poder Judiciário. Introduziu o art. 203 na Constituição de 1967/1969 para negar poder jurisdicional ao

contencioso administrativo federal e estadual em questões fiscais. Além disso, o art. 204 permitia a revisão pelo Poder Judiciário de qualquer decisão administrativa, assegurando que a parte vencida na instância administrativa poderia requerer diretamente ao tribunal competente a revisão da decisão proferida. Essas disposições buscavam evitar o exercício de função jurisdicional nos julgamentos administrativos tributários e garantir sua revisão abrangente pelo Poder Judiciário, independentemente do resultado ser favorável aos contribuintes ou ao fisco. No entanto, a Constituição de 1988 revogou essa disciplina, restaurando o princípio de que "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito", conforme o art. 5º, XXXV da CF/1988.

A atuação administrativa consensual está alinhada com o objetivo da Constituição Federal de 1988 de promover a participação cidadã no exercício das funções públicas, buscando democratizar a democracia através da participação (CANOTILHO, 2003, p. 301). Embora essa atuação demonstre uma postura mais flexível e participativa da Administração Pública em relação aos administrados, em comparação com uma atuação mais imperativa, é crucial que o Poder Público permaneça aderente aos princípios e normas que o regem como órgão de exercício do poder.

É evidente o esforço do legislador em mitigar os efeitos prejudiciais que o tempo pode causar aos litigantes, garantindo a todos, tanto no âmbito judicial quanto administrativo, a razoável duração do processo e os meios para assegurar sua celeridade, conforme estabelecido pelo art. 5º, LXXVIII da Constituição Federal de 1988. No âmbito judicial, as partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluindo a atividade satisfativa, conforme previsto pelo art. 4º do Código de Processo Civil. Essa mesma expectativa de atividade satisfativa é aplicável também ao processo administrativo, pois as normas do Código de Processo Civil são subsidiariamente aplicáveis aos processos administrativos na ausência de regulamentação específica ou norma em sentido diverso, como disposto pelo art. 15 do CPC.

Vários fatores contribuem para desestimular uma relação consensual entre o fisco e os contribuintes no Brasil: a alta taxa de litigiosidade, a legislação tributária ambivalente, a falta de previsibilidade e uniformidade nas decisões, a falta de harmonização entre as decisões administrativas e judiciais, além da proliferação de programas de parcelamento tributário. Esses elementos minam os avanços na educação fiscal e na moralidade tributária, perpetuando a complexidade e a necessidade de litígios tributários no país, um fenômeno multidimensional que inclui o volume do contencioso tributário (PAULA, 2020, p. 73-83).

De qualquer sorte, as normas vigentes do atual modelo de contencioso administrativo consagram vantagens aos contribuintes, tais como a não onerosidade de ingresso na via

administrativa, a possibilidade da revisão e controle dos atos administrativos e por fim, embora como disfunção do sistema, que pode ou não o favorecer, a própria letargia do sistema de julgamento. O processo administrativo tributário não se confunde com o caminho até o lançamento tributário e começa apenas quando há a contestação formal do ato de fiscalização, marcando o início da fase contenciosa, sendo utilizado como um método para resolver disputas fiscais administrativamente. Para ilustrar estes questionamentos relacionados à hipótese desta pesquisa, descreve-se uma situação hipotética, enfrentada de forma corriqueira pelos sujeitos passivos que instauram litígios administrativos no Brasil:

> Após anos de discussão administrativa, o sujeito (S1) obtém um provimento final proferido por uma turma ordinária da segunda instância administrativa entendendo que um auto de infração (A1) lavrado para o período de apuração (P1) deve ser cancelado. A decisão foi definitiva, pois não foi interposto recurso especial, pela Fazenda, previsto na lei administrativa. O fundamento trazido na decisão administrativa tributária definitiva favorável ao sujeito passivo para o cancelamento da autuação é que estava correta a interpretação da lei (L1) adotada por S1 para o cálculo do tributo devido no exercício de suas atividades durante o período P1. Ou seja, quando do julgamento do pedido formulado pelo sujeito passivo S1 no processo administrativo, como pressuposto lógico para o julgamento da questão principal (cancelamento, ou não, do ato administrativo tributário sob revisão), o julgador administrativo precisou enfrentar, de forma expressa na motivação da decisão, como o dispositivo da lei L1 deveria ser interpretado. (DELIGNE, 2020, p. 23).

Na esfera tributária, a atividade jurisdicional administrativa é iniciada quando o sujeito passivo apresenta sua insurgência (como impugnação ou manifestação de inconformidade), contestando a pretensão jurídica estabelecida pelo fisco no ato que está sendo revisado. O julgador administrativo, então, interpreta e aplica o direito ao caso específico que envolve o ato administrativo tributário, solucionando o litígio existente e buscando pacificar o conflito de interesses gerado por pretensões opostas (CARNELUTTI, 1958, p. 53).

Concluindo o estudo sobre o histórico e o contencioso administrativo tributário no Brasil, é evidente a evolução e os desafios enfrentados pelo sistema ao longo do tempo. Compreender esse contexto é fundamental para explorar o papel dos precedentes no âmbito dos processos tributários administrativos. A partir dessa base histórica, é possível analisar como os tribunais administrativos têm lidado com a aplicação dos precedentes firmados pelo Poder Judiciário, especialmente em casos de repercussão geral e recurso repetitivo. Essa análise não apenas destaca a interação entre jurisdições, mas também revela a importância da coerência e da segurança jurídica no tratamento das questões tributárias no Brasil.

5 OS PRECEDENTES NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

A questão central da aplicação do precedente administrativo, não reside na sua fundamentação normativa, no sentido de especificar quais princípios ou regras jurídicas sustentam sua existência e aplicação no ordenamento brasileiro. Com o aumento das demandas, há uma maior probabilidade de decisões divergentes, o que leva a uma dispersão de entendimentos e, consequentemente, à falta de qualidade na prestação da tutela administrativa. O fundamento da noção de precedente administrativo sempre remete à busca pela segurança jurídica, eficiência e à possibilidade de mudança na interpretação das normas administrativas. Um aspecto fundamental da segurança jurídica no âmbito administrativo não coincide com a discussão judiciária sobre a imutabilidade dos efeitos de sentença, mas sim com a decisão que visa proteger a confiança na situação e na interpretação das normas administrativas na relação entre administrado e administrador.

Ademais, é importante destacar que a teoria interpretativista (DWORKIN, 2003; MACCORMICK, 2008) do precedente relaciona-se ao efeito da aplicação deste instituto. Segundo essa teoria, a força do precedente, seja vinculativa ou persuasiva, deriva das razões expostas na decisão de um caso concreto. É através das abstrações realizadas a partir da justificação dessas razões - a *ratio decidendi* - que uma decisão se transforma em precedente, assim, quando um precedente é estabelecido, dele é derivada a *ratio decidendi*, que representa a razão fundamental por trás da decisão. Nem toda decisão, no entanto, constitui um precedente, e nem todas as razões expostas em sua justificação possuem força vinculativa ou persuasiva. Assim, a aplicação de precedentes pela administração pública introduz uma nova dinâmica para o direito administrativo.

Primeiramente, importante esclarecer que as decisões administrativas tributárias são reconhecidas apenas com efeitos *inter* partes, não afetando a relação jurídica tributária, objeto do processo ou outros processos das mesmas partes. Portanto, cada processo administrativo tributário é tratado como independente, com revisão individual dos atos administrativos tributários emitidos (como autos de infração ou despachos decisórios), limitados ao tributo em questão e ao período de apuração. Propõe-se, assim, que as questões decididas pela decisão administrativa definitiva gerem impactos não apenas dentro do processo em que foram proferidas (efeito intraprocessual reconhecido pela doutrina), mas também na própria relação jurídica tributária, orientando as condutas das partes, presentes e futuras.

Sem considerar os pronunciamentos definitivos de processos anteriores, as mesmas questões jurídicas são frequentemente reexaminadas pelos julgadores administrativos para os mesmos sujeitos passivos, podendo resultar em conclusões divergentes. A mudança na posição do órgão julgador pode ocorrer simplesmente devido à alteração na composição do colegiado ou à evolução do entendimento do julgador sobre o tema. Isso cria uma falta de previsibilidade para os sujeitos passivos em relação ao posicionamento da Administração Pública Tributária. Eles podem receber decisões sobre a mesma questão jurídica controversa que seguem direções opostas, devido a processos administrativos tributários distintos, mesmo que apresentem motivações semelhantes e envolvam o mesmo sujeito passivo em uma relação jurídica tributária.

Embora o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) Federal tenha mecanismos para evitar julgamentos conflitantes de mérito, como o julgamento conjunto de processos conexos, decorrentes ou reflexos, esses dispositivos não resolvem completamente o problema. Eles não consideram a possibilidade de processos administrativos tributários, com fundamentos idênticos, serem decididos de maneira diferente apenas por envolverem períodos de apuração distintos. Por exemplo, o art. 47, § 1º do RICARF prevê a formação de lotes de recursos repetitivos para julgar questões de direito idênticas de forma uniforme. No entanto, essa disposição não leva em conta as especificidades individuais dos contribuintes nem a existência de decisões administrativas tributárias definitivas anteriores favoráveis a um sujeito passivo.

Esses instrumentos não são suficientes para garantir a eficácia extraprocessual das decisões administrativas tributárias, pois mesmo que todos os processos idênticos sejam agrupados para julgamento conjunto, ainda podem existir outros processos em primeira instância administrativa tratando da mesma questão, resultando em decisões divergentes. Portanto, é crucial buscar a estabilização substantiva das relações jurídicas tributárias, conforme garantido pelo ordenamento jurídico brasileiro, para reduzir litígios administrativos e assegurar a razoável duração dos processos e a celeridade processual, conforme previsto pelo art. 5º, LXXVIII da Constituição Federal de 1988.

Assim como na aplicação das demais normas jurídicas, a aplicação de precedentes requer interpretação. Portanto, é crucial observar os deveres de uniformização, estabilidade, integridade e coerência das decisões no processo administrativo-tributário, garantindo os princípios constitucionais da segurança jurídica e da igualdade. Essa questão adquiriu relevância significativa para o Poder Público após a edição da Lei nº 13.655/2018, que trata da segurança jurídica e eficiência na criação e aplicação do direito público, e incluiu diversos

dispositivos na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), segundo o art. 30 dessa lei, é responsabilidade das autoridades públicas promover a segurança jurídica na aplicação das normas através de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas. Esses instrumentos são vinculantes para o órgão ou entidade específica, podendo ser revisados posteriormente.

A observância ao precedente administrativo não impede a administração pública de adaptar sua abordagem de forma eficiente em cada caso específico. O precedente deve ser aplicado somente a situações completamente similares. Quanto mais detalhada for a análise e mais critérios justificarem a decisão, menor será a probabilidade de o caso específico vincular futuros casos. Se houver justificativa adequada de diferenças substanciais, o precedente pode ser afastado usando a técnica do *distinguishing*. Da mesma forma, se um precedente não atender à sua finalidade pública, pode ser superado com justificação adequada (técnica do *overruling*). A vinculação da administração pública aos precedentes não é inflexível para permitir ajustes que não violem direitos adquiridos ou atos consolidados, revisando ou superando precedentes obsoletos ou ineficazes.

A falta de normatização adequada sobre a aplicação de precedentes, o desconhecimento do tema, as habilidades limitadas dos profissionais do Direito e a falta de interesse na implementação desse instrumento no contencioso administrativo-tributário contribuem para sua má utilização. Para superar esses problemas, é crucial que as decisões administrativas promovam uniformidade, estabilidade, integridade e coerência, garantindo os princípios constitucionais da segurança jurídica e da igualdade.

A não adoção adequada dos precedentes constitui violação de diversos princípios constitucionais e afeta diretamente os contribuintes, tornando essencial o respeito aos precedentes obrigatórios pela Administração Tributária. O entendimento claro e a aplicação adequada do *stare decisis* e da composição dos precedentes são essenciais para garantir a eficácia e a legitimidade do sistema como um todo. Isso não só amplia o acesso à Justiça e desencoraja litígios judiciais, mas também favorece a eficiência dos processos administrativos e judiciais, reduzindo custos públicos e privados e assegurando tratamento igualitário aos cidadãos em situações semelhantes.

A ausência de normatização adequada para a aplicação do precedente permite que a Administração Pública decida de maneira diferente do que foi estabelecido no precedente judicial obrigatório. Isso significa que a falta de normas claras possibilita à Administração aplicar o precedente judicial conforme sua própria avaliação de oportunidade e conveniência, como argumentado a seguir. Decisões administrativas que não seguem o precedente judicial

obrigatório podem resultar em litígios judiciais desnecessários, além de aumentar os custos públicos com os servidores que conduzem o processo administrativo, os advogados que representam o órgão, e os honorários de sucumbência.

A União Federal já possui normas avançadas para a aplicação de precedentes judiciais pela Fiscalização Tributária, conforme evidenciado nos arts. 19 e seguintes da Lei nº 10.522/2002 e na Portaria Conjunta nº 1, de 12 de fevereiro de 2014. Entretanto, podemos observar que tal sistemática ainda não foi implementada pelos órgãos administrativos. Exemplo de desalinhamento na aplicação de precedentes, contrariando assim os princípios mencionados, são dois casos analisados no mesmo dia pela Segunda Câmara de Julgamento Permanente do Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários (TARF), que discutiam a aplicação do enunciado da Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme ementas transcritas:

> ACÓRDÃO N. 7517 - 2a CPJ. RECURSO N. 16886 – VOLUNTÁRIO (PROCESSO/AINF N.: 382016510001711-5). CONSELHEIRO RELATOR: NILSON MONTEIRO DE AZEVEDO. EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO ESPECIAL. NÃO RECOLHIMENTO. IMPROCEDÊNCIA. 1. Improcede a autuação relativa à transferência de mercadorias, quando houver 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 localizados em Estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercância. 3. Recurso conhecido e provido. DECISÃO: UNÂNIME. JULGADO NA SESSÃO DO DIA: 27/08/2020. DATA DO ACÓRDÃO: 27/08/2020. Publicado no D.O.E. no 34.344, de 15/09/20208.
>
> ACÓRDÃO N.7518 - 2a CPJ. RECURSO N. 9788 - VOLUNTÁRIO / (PROCESSO/AINF N.: 012012510000164-0). CONSELHEIRA RELATORA: LUZIA DO SOCORRO NOGUEIRA BARROS. EMENTA: ICMS. PRELIMINAR DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. FALTA DE RECOLHIMENTO. 1. [...] 2. Transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular constitui fato gerador do ICMS, uma vez que não se pode desprezar a Lei Complementar n. 87/1996, que surgiu posteriormente à Súmula n. 166 do STJ e que, de forma incisiva, contempla o fato gerador do ICMS nas saídas de mercadoria, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular - art. 12, inciso I, da referida lei. 3. [...]. 4. Recurso conhecido e improvido. DECISÃO: POR VOTO DE QUALIDADE. JULGADO NA SESSÃO DO DIA: 27/08/2020. DATA DO ACÓRDÃO: 01/09/2020. VOTOS CONTRÁRIOS: Conselheiros Vitor de Lima Fonseca e Nilson Monteiro de Azevedo, pelo provimento do Recurso. Publicado no D.O.E. no 34.344, de 15/09/20209.

No primeiro caso, o órgão aplicou o enunciado da Súmula do STJ e cancelou a cobrança do imposto. No segundo caso, no mesmo dia e na mesma sessão, o mesmo órgão argumentou pela superação do enunciado da Súmula nº 166, decidindo manter a cobrança do imposto na situação de transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo

contribuinte. É relevante notar que essas decisões foram tomadas após o início da vigência da obrigação de aplicação de precedentes no processo administrativo tributário (FERREIRA, 2023, p. 21-22).

A falta de normatização adequada permite que a Administração Pública aplique o precedente judicial conforme sua conveniência. Decisões administrativas em discordância com precedentes judiciais obrigatórios podem resultar em litígios judiciais desnecessários, aumentando os custos públicos com servidores que conduzem o processo administrativo, advogados que representam o governo, e honorários de sucumbência. Além disso, os custos privados para reverter judicialmente decisões administrativas contrárias a entendimentos firmados pelo Judiciário também são impactadas.

A Lei nº 10.522/2002, em seu art. 19-A, e o Regimento Interno do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), no art. 62, §2º, estabelecem que auditores fiscais da Receita Federal e conselheiros do CARF estão vinculados aos julgamentos do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em casos de repercussão geral e recurso repetitivo. Isso impede que esses agentes lavrem autuações ou decidam recursos sobre esses temas, obrigando-os a seguir os precedentes vinculativos estabelecidos sob o rito dos precedentes vinculantes.

Ainda, a Lei Estadual Paulista nº 13.457/2009, que regula o contencioso administrativo tributário, não prevê a aplicação dos precedentes estabelecidos sob a sistemática de repercussão geral e recurso repetitivo. Entretanto, em seu art. 28, proíbe o afastamento da aplicação da lei sob alegação de inconstitucionalidade, exceto nos casos em que a inconstitucionalidade foi declarada pelo STF em ação direta de inconstitucionalidade com efeito *erga omnes* ou em enunciado de Súmula Vinculante.

Infelizmente, alguns julgamentos do TIT de São Paulo têm utilizado o art. 28 da Lei Estadual nº 13.457/2009 para não aplicar precedentes do STF e STJ, argumentando que não podem deixar de aplicar a legislação sob alegação de inconstitucionalidade (FERREIRA, 2023). Discordamos dessa interpretação, pois entendemos que o propósito do art. 28 não é esse. A jurisdição administrativa tributária deve garantir o controle de legalidade do ato administrativo e, portanto, deve se vincular às normas estabelecidas pelos julgados vinculantes do Poder Judiciário, como os provenientes de recursos repetitivos e repercussão geral. Mesmo sem previsão explícita no contencioso administrativo tributário paulista, os julgadores têm o dever institucional de observar esses precedentes, conforme o art. 15 do Código de Processo Civil, que se aplica subsidiariamente aos processos administrativos na ausência de normas federais específicas.

Essa conclusão é corroborada pela competência legislativa concorrente no direito tributário, regida pelo art. 24, inciso I da Constituição Federal, onde as leis federais prevalecem sobre as estaduais no mesmo tema. O Código de Processo Civil, ao prever a aplicação supletiva e subsidiária de suas disposições aos processos administrativos, reforça que não se pode deixar de aplicar precedentes estabelecidos em julgamentos de recurso repetitivo ou com repercussão geral no âmbito administrativo.

A aplicação de precedentes judiciais pela Administração Tributária é respaldada por princípios como moralidade e segurança jurídica. O princípio da moralidade exige que a Administração atue com honestidade, lealdade e ética, evitando litigância de má-fé e garantindo previsibilidade e igualdade na aplicação do direito. Já a segurança jurídica assegura a previsibilidade das ações do Poder Público, exigindo que a Administração respeite as normas jurídicas, incluindo os precedentes judiciais vinculantes, para não criar um ordenamento paralelo e garantir a racionalidade do sistema jurídico.

Se a Administração Tributária segue precedente judicial vinculante, reduz a probabilidade de litígios judiciais, pois os interessados tendem a aceitar decisões administrativas contrárias a seus interesses, devido à previsibilidade de que não terão sucesso judicial. Isso desestimula aventuras jurídicas e diminui a quantidade de processos em estoque, já que os precedentes indicam os resultados prováveis. Esse comportamento também reduz a litigância, economizando recursos e agilizando processos tanto no Judiciário quanto na Administração Pública. Desse modo, respeitar os precedentes judiciais vinculantes é fundamental para o respeito ao próprio Direito. O agente público não possui liberdade absoluta para agir conforme sua vontade pessoal; ele está vinculado ao Direito, devendo observar os precedentes obrigatórios que também têm força normativa.

6 CONCLUSÃO

Os precedentes judiciais não constituem a única fonte jurídica, mas uma das fontes que a Administração Pública deve considerar, aplicando técnicas adequadas como aplicação, superação e distinção conforme o caso. Os deveres de estabilidade, integridade e coerência dos precedentes, estabelecidos no art. 926 do CPC para o Judiciário, também se aplicam à Administração Pública, que tem o dever de tomar decisões jurídicas em conformidade com princípios constitucionais, como o da igualdade, essencial para o Estado Democrático de Direito, tanto em relação aos precedentes administrativos quanto aos judiciais.

A disparidade de posicionamentos dentro de um mesmo âmbito administrativo compromete a credibilidade da instituição, transformando o contencioso em uma “loteria”. A utilização de precedentes judiciais pela fiscalização promove uma aplicação mais íntegra, coerente e uniforme do Direito pela Administração Tributária, pois o contencioso também pode aplicá-los. Isso evita a necessidade de iniciar procedimentos administrativos que poderiam ser posteriormente invalidados no contencioso administrativo ou, ainda mais dispendiosamente, no Judiciário.

É essencial para o funcionamento adequado do sistema de precedentes que a jurisdição administrativa tributária siga as decisões estabelecidas pelo Poder Judiciário em casos de repercussão geral ou recursos repetitivos. Ambos os ambientes buscam resolver conflitos entre fisco e contribuinte, sendo esse o ponto comum entre a jurisdição administrativa e judicial. Sob a perspectiva da racionalidade do ordenamento jurídico, não há proveito que um tema decidido pelo Poder Judiciário com repercussão geral ou recurso repetitivo possa ser decidido de maneira diferente no processo administrativo tributário, pois isso apenas adia a resolução do conflito para o Judiciário. Além dos princípios de duração razoável do processo, a vinculação do processo administrativo aos precedentes judiciais também considera os custos associados à revisão judicial, incluindo custos operacionais, honorários e despesas processuais, impactando a eficiência e o interesse público.

REFERÊNCIAS

ABBOUD, Georges. **Processo Constitucional Brasileiro**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2006.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. Breves reflexões sobre a jurisdição administrativa: uma perspectiva de direito comparado. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 211, p. 65-77, jan. 1998.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção. Número da decisão: 3201-009.077. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10425720036201137_6501634.pdf. Acesso em 01 mai. 2024.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. Terceira Tuma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão n. 9303-011.306. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/18088720021201400_6372512.pdf. Acesso em 01 mai. 2023.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Súmula n. 166. Enunciado: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf. Acesso em: 20 mai. 2024.

BUENO, Cássio Scarpinella. **Manual de direito processual civil**: volume único: inteiramente estruturado à luz no novo CPC de acordo com a Lei n. 13.256, de 4-2- 2016. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. **Teoria do precedente judicial**: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses, 2012.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARNELUTTI, Francesco. **Diritto e processo**. Napoli: Morano Editore, 1958.

CUNHA, Guilherme Cardoso Antunes da; REIS, Mauricio Martins. Por uma teoria dos precedentes obrigatórios conformada dialeticamente ao controle concreto de constitucionalidade. São Paulo: **RT**, v. 235, 2014.

CORRÊA, Marcelo Caetano. **História da Administração Pública Portuguesa**: o contencioso administrativo. Coimbra: Editora Coimbra, 1994

COSTA, Dilvanir José da. O Contencioso Administrativo no Brasil: Uma proposta de reforma do Poder Judiciário. **Revista da Faculdade de Direito** nº 28-29, 1986.

DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Efeitos das decisões no processo administrativo tributário.** Tese de Doutorado. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. tradução Jefferson Luiz Camargo. São. Paulo: Martins Fontes, 2003.

FERREIRA, Elter Paulo**. Normatização da aplicação de precedentes judiciais vinculantes no processo administrativo tributário do Estado do Pará**. Dissertação Mestrado. Universidade Federal do Pará, Belém, 2023.

FERREIRA, Thiago Boscoli. **Precedentes vinculantes no processo administrativo estadual de São Paulo**. Conjur, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-31/precedentes-vinculantes-no-processo-administrativo-estadual-de-sao-paulo/>. Acesso em: 01 mai. 2024.

MACCORMICK, Neil. **Retórica e o Estado de Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert S. **Interpreting precedents**. Interpreting precedents. Neil MacCormick; Robert S. Summers (ed.) Aldershot: Ashgate/Dartmouth, 1997.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. O processo civil contemporâneo: um enfoque comparativo. **Revista EMERJ**, v. 6, n. 24, 2003.

MARTINS, Ana Luísa. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais. Rio de Janeiro: Capivara, 2010.

PAULA, Débora Giotti de. **Desafios Culturais na Implantação dos Meios Alternativos de Solução de Conflitos no Âmbito Tributário.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

RUSSOMANO, Rosah. Controle jurisdicional dos atos administrativos e a Constituição vigente. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, n. 22, p. 115-132, 1979.

SOARES, Guido Fernando Silva. *Common law*: introdução ao direito dos EUA. São Paulo: **RT**, 1999.

STRECK, Lenio. ABBOUD, Georges. **O que é isto – o precedente judicial e as súmulas vinculantes?**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.