



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO PROCESSUAL**

VICTOR TEIXEIRA DE FREITAS

**O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E A TEORIA DOS
PRECEDENTES À LUZ DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015**

FORTALEZA

2016

VICTOR TEIXEIRA DE FREITAS

O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E A TEORIA DOS PRECEDENTES À
LUZ DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade Federal do Ceará como requisito
parcial à obtenção do bacharelado em Direito.

Área de concentração: Direito Processual
Tributário. Direito Processual Civil.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado
Segundo.

FORTALEZA

2016

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- F938p Freitas, Victor Teixeira de.
O processo administrativo tributário e a teoria dos precedentes à luz do Código de Processo Civil de 2015 / Victor Teixeira de Freitas. – 2016.
72 f. : il.
- Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2016.
Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.
1. Processo administrativo tributário. 2. Novo Código de Processo Civil. 3. Precedentes . I. Título.
CDD 340
-

VICTOR TEIXEIRA DE FREITAS

O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E A TEORIA DOS PRECEDENTES À
LUZ DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015

Monografia apresentada ao Curso de Direito da
Universidade Federal do Ceará como requisito
parcial à obtenção do bacharelado em Direito.

Área de concentração: Direito Processual
Tributário. Direito Processual Civil.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado
Segundo.

Aprovada em: __/__/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof.^a Ma. Janaína Soares Noleto Castelo Branco
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Mestrando Isaac Rodrigues Cunha
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Aos meus pais (e também avós), Miriã Teixeira de Araújo e José Edilson de Araújo, com amor e gratidão.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, a Deus por ter me concedido a oportunidade de compartilhar minha existência terrena ao lado de uma família tão incrível.

Às duas pessoas mais importantes da minha vida: Miriã Teixeira de Araújo e José Edilson de Araújo, responsáveis por toda a minha formação intelectual e moral. Ambos representam o significado mais puro da palavra “amor” para mim.

Aos meus familiares, grandes incentivadores da minha caminhada, principalmente a minha mãe, Ravigna Maria Teixeira de Araújo (te amo e obrigado por tudo!), a minha tia/irmã Danielle Teixeira de Araújo, aos meus irmãos, Bruno Araújo de Freitas e Ana Júlia Meira Freitas, ao meu pai, Paulo Roberto Mota de Freitas e aos meus avós paternos, Maria Rossicler Mota de Freitas e Valderi Batista de Freitas (*in memoriam*).

À mulher com a qual eu pretendo passar o resto da minha vida, Carolina Rodrigues Farias, que me ajuda diuturnamente a ser uma pessoa melhor e que me apoia incondicionalmente. Aliás, meu amor, muito obrigado por ler e fazer sugestões para o aperfeiçoamento desta monografia, te amo!

Aos amigos Aleff Arruda e Felipe Thomás por todas as conversas e noitadas ao som de Pink Floyd, Led Zeppelin e Pearl Jam. Aos amigos de infância, especialmente a Keifer Fortunatti, Lucas Caprini Luppi, Gabriel Fortunato Firmeza, João Pedro Fortunato Firmeza, Ranieri Dutra e Paulo Henrique Sales Filho.

Aos amigos da Faculdade de Direito, mormente aos membros do grupo “Amizade Verdadeira” - Mário Sérgio de Santana Barros Leal, Pedro Erick Bezerra de Araújo, Ygor Aquino Almeida, Lucas Andrade dos Santos, Francisco Messias Marinho, Lucas Brendo Correia Bezerra e Iago Lopes Lima -, pelos “estudões”, pelas conversas, “escadadas”, saídas, viagens, etc. Conhecer vocês foi, sem dúvidas, um dos acontecimentos mais importantes da minha graduação. O que nós vivemos durante todo esse tempo jamais será esquecido por mim! Se Deus quiser, nossa trajetória está apenas começando, ohms! Às amigas Mariana França (nhá!), Yana Maria, Lara Sampaio e Renata Araújo, mulheres incríveis que tive a oportunidade de conhecer a partir do “Amizade Verdadeira”, e pelas quais tenho um grande apreço independente.

À Defensoria Pública da União no Estado do Ceará, instituição em que tive a oportunidade de estagiar durante dois anos e que é a principal responsável pela paixão que atualmente nutro pelo Direito. À Dra. Vanessa Pinheiro Nunes, exemplo de profissional, por

toda a paciência que teve comigo e pelas várias lições, não só de Direito, que me proporcionou.

Aos professores João Luís Nogueira Matias, Uinie Caminha, Janaína Soares Noleto Castelo Branco, Raul Carneiro Nepomuceno e Raquel Cavalcanti Ramos Machado, os quais orgulham a nossa Salamanca cearense pela dedicação, seriedade e compromisso em ensinar.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo, pela excelente cadeira de Processo Tributário, a qual inspirou este trabalho, e por toda a paciência que teve comigo ao longo de todo o semestre.

RESUMO

O presente trabalho teve como ponto de partida a constatação de que o Direito Processual Tributário carece de maior organicidade, o que potencializa a proliferação de decisões administrativas não só incoerentes, mas também que não observam as diversas garantias processuais do contribuinte, de maneira a prejudicar a efetividade do processo administrativo tributário. Após a colocação do problema, partiu-se para a análise de uma das suas possíveis soluções, qual seja: o reconhecimento do regime de precedentes administrativos dotados de eficácia vinculante, que deve ser pensado e operacionalizado de forma similar à sistemática precedentalista inaugurada pelo Novo Código de Processo Civil. A fim de melhor fundamentar as nuances da referida proposta de solução do problema, foi dedicado um capítulo próprio deste estudo para o aprofundamento das discussões sobre o sistema de precedentes judiciais obrigatórios à luz do novo diploma processual civil, no qual constam as principais posições doutrinárias acerca das suas vantagens e desvantagens, da existência de precedentes obrigatórios, da dinâmica da aplicação dos precedentes, dos precedentes judiciais com eficácia vinculante em espécie, etc. Por fim, de forma complementar à mencionada solução, defendeu-se também a necessidade da recepção dos precedentes judiciais vinculantes, formados de acordo com a lei adjetiva civil de 2015, pela Administração Pública. O trabalho foi desenvolvido com base na análise de obras doutrinárias, artigos científicos, publicações especializadas, bem como na legislação que trata acerca da temática.

Palavras-chave: Processo Administrativo Tributário. Novo Código de Processo Civil. Precedentes.

ABSTRACT

The present paper had as a starting point the ascertainment that Procedural Tax Law lacks more organicity, which increases the number of administrative decisions that are not only incoherent, but also that do not observe the various procedural guarantees of the taxpayer, so as to harm the effectiveness of the administrative tax process. After the issue was put, the paper proceeded to analyze one of its possible solutions, which is the recognition of the regime of administrative precedents with binding effectiveness, that must be thought and operationalized in a similar way to the systematic of precedents inaugurated by the New Code Of Civil Procedure. In order to better substantiate the nuances of this proposed solution to the problem, a specific chapter of this study has been devoted to deepening the discussions on the system of mandatory judicial precedents in light of the new civil procedural law, which contains the main doctrinal positions concerning its advantages and disadvantages, the existence of mandatory precedents, the dynamics of the application of precedents, judicial precedents with binding effectiveness in kind, etc. Finally, in addition to the aforementioned solution, the necessity of receiving the binding judicial precedents, formed in light of the civil adjective law of 2015, by the Public Administration, was also defended. The paper was developed based on the analysis of doctrinal works, scientific articles, specialized publications, as well as the legislation that deals with the topic.

Keywords: Administrative Tax Process. New Code Of Civil Procedure. Precedents.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CRFB/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
IAC	Incidente de Assunção de Competência
IRDR	Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas
NCPC	Novo Código de Processo Civil
PCO	Poder Constituinte Originário

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 ASPECTOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E DA SUA INTEGRAÇÃO REALIZADA PELO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL AO LONGO DO TEMPO	15
2.1 Direito Processual Tributário e processo administrativo tributário	15
2.2 Ausência de organicidade e unicidade no processo administrativo tributário: aplicação do Decreto nº 70.235/72 e da Lei nº 9.784/90	18
2.4 A integração do processo administrativo tributário realizada pelo Código de Processo Civil de 1973	25
2.5 Meios de integração do processo administrativo tributário pelo Código de Processo Civil de 2015	26
3 TEORIA DOS PRECEDENTES JUDICIAIS VINCULANTES NO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015	29
3.1 Conceito de precedente judicial: <i>ratio decidendi</i> (holding) e <i>obiter dictum</i>	29
3.2 Métodos de identificação da <i>ratio decidendi</i>	31
3.3 Efeitos dos precedentes	32
3.4 Sistema de precedentes judiciais vinculantes: vantagens e desvantagens	34
3.4.1 Vantagens	35
3.4.2 Desvantagens	37
3.5 Críticas à utilização dos precedentes judiciais no Brasil	40
3.6 Dinâmica dos precedentes	41
3.6.1 Distinção (<i>distinguishing</i>)	41
3.6.2 Superação de precedentes: <i>overruling</i> e <i>overriding</i>	42
3.6.3 A questão temporal da superação de precedentes	44
3.7 Precedentes judiciais vinculantes e as novas figuras previstas pelo NCPC	46
3.7.1 Deveres dos tribunais	46
3.7.2 Precedentes judiciais obrigatórios no NCPC	47
3.7.3 Breves considerações acerca do microssistema de formação concentrada de precedentes obrigatórios	49
4 OS PRECEDENTES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	52
4.1 Conceito de precedente administrativo	52
4.2 Pressupostos para a aplicação dos precedentes administrativos	53

<i>4.2.1 Identidade subjetiva da Administração Pública</i>	53
<i>4.2.2 Identidade objetiva fundamental entre as situações fáticas de cada caso</i>	54
<i>4.2.3 Identidade das normas jurídicas superiores incidentes</i>	54
<i>4.2.4 Legalidade do ato administrativo originário</i>	54
4.3 Fundamentos para a eficácia vinculante dos precedentes administrativos	55
<i>4.3.1 Princípio da boa-fé</i>	55
<i>4.3.2 Princípio da eficiência</i>	57
<i>4.3.3 Artigos 2º, parágrafo único, inciso XIII e 50, inciso VII, da Lei nº 9.784/99</i>	58
<i>4.3.4 Artigo 15 do NCPC</i>	60
4.4 Fundamentos para a recepção dos precedentes judiciais vinculantes pelos tribunais administrativos	61
<i>4.4.1 Considerações Iniciais</i>	61
<i>4.4.2 Portaria nº 586 do Ministério da Fazenda</i>	62
<i>4.4.3 Artigo 19 da Lei nº 10.522/2002</i>	63
CONSIDERAÇÕES FINAIS	67
REFERÊNCIAS	70

1 INTRODUÇÃO

O sensível desenvolvimento ocorrido nos últimos tempos nos estudos do Direito Material Tributário percebido, por exemplo, pela florescência dos embates acadêmicos e jurisprudenciais acerca da disciplina, não foi acompanhado pelo avanço das reflexões a respeito do Direito Processual Tributário.

De fato, poucas são as obras doutrinárias que tratam o Direito Processual Tributário como uma disciplina autônoma do Direito, explanando com a devida profundidade acerca de sua natureza, de seus princípios, de suas fontes, etc. Igualmente, o legislador não tem conferido a importância adequada ao tratamento dessa disciplina, sendo digno de nota o fato de que não foi editado, até hoje, um Código de Processo Tributário.

Sem dúvidas, a falta de unicidade do Direito Processual Tributário prejudica a dinâmica da resolução da lide tributária no âmbito administrativo. É que diversos entes estatais, no intuito de regulamentarem o seu contencioso administrativo tributário, acabaram por criar diplomas normativos lacunosos e bastante heterogêneos, os quais, além de serem utilizados como pretexto para tolher o exercício das garantias processuais dos contribuintes, potencializam a profusão de decisões díspares por um mesmo órgão julgador administrativo, as quais conferem tratamento diferenciado a administrados que estão na mesma situação jurídica, o que os leva a tentar o alcance das suas pretensões pela via judicial, abarrotando cada vez mais o Poder Judiciário. Por essas razões, o processo administrativo tributário, instrumento voltado à pacificação social, vem paulatinamente perdendo a sua efetividade, tornando-se apenas mais uma fase que o contribuinte percorre no intuito de questionar a exigência de tributos por parte do Estado.

Decerto, o instrumental da sistemática dos precedentes obrigatórios trazido pelo Código de Processo Civil de 2015, que entrou em vigor no dia 18 de março de 2016, pode ser utilizado para mitigar o aludido problema, eis que, além de prestigiar os princípios da segurança jurídica, da igualdade, da boa-fé e da duração razoável do processo, também proporciona a elevação da eficiência da decisão do órgão julgador, tanto do ponto de vista temporal quanto do qualitativo.

Contudo, apesar de o novel diploma civil ser mais um motivo para o reconhecimento de um regime de precedentes obrigatórios no âmbito do processo administrativo, como será demonstrado ao longo deste estudo, a doutrina pátria, de maneira geral, ainda não atentou para a necessidade do aprofundamento das discussões acerca da

obrigatoriedade dos precedentes administrativos e da recepção dos precedentes judiciais vinculantes pela Administração Pública, o que parece ser mais uma das consequências da valorização do estudo do ato administrativo “em si”, em detrimento da análise percuciente do processo administrativo como um todo.

Sendo assim, o escopo deste trabalho é precisamente investigar as razões para a defesa não só da aplicabilidade do arcabouço da sistemática de precedentes judiciais previsto pelo Código Civil de 2015 ao processo administrativo tributário, mas também da necessidade da recepção dos precedentes judiciais vinculantes, formados à luz da nova lei adjetiva civil, pela Administração Pública Tributária, sempre tendo em mente o problema da falta de efetividade do contencioso administrativo tributário.

A metodologia utilizada sustenta-se em análise descritiva desenvolvida por meio do estudo de livros, artigos científicos, publicações especializadas, bem como na legislação que trata acerca da temática.

O primeiro capítulo tem como fim proporcionar ao leitor uma visão geral a respeito do Direito Processual Tributário, mais especificamente em relação às consequências da falta de sistematicidade do processo administrativo tributário, destacando a atividade de sua integração a partir do Decreto nº 70.235/72, da Lei nº 9.784/99 e das leis processuais civis de 1973 e 2015.

O segundo capítulo, por sua vez, tem como desiderato expor os principais aspectos sobre a teoria dos precedentes judiciais vinculantes no Código de Processo Civil de 2015, tratando não só a respeito dos fundamentos e das críticas feitos em relação à adoção de um sistema precedentalista no Brasil, mas também acerca dos precedentes judiciais vinculantes em espécie, da dinâmica da aplicação destes pelos órgãos jurisdicionais, etc.

Por derradeiro, o terceiro capítulo traz as razões tanto para o reconhecimento de um sistema de precedentes administrativos obrigatórios, quanto para a obrigatoriedade da recepção dos precedentes judiciais vinculantes, criados à luz do diploma processual civil de 2015, pela Administração Pública Tributária.

2 ASPECTOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO E DA SUA INTEGRAÇÃO REALIZADA PELO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL AO LONGO DO TEMPO

2.1 Direito Processual Tributário e processo administrativo tributário

A fim de possibilitar uma maior compreensão acerca dos problemas enfrentados pelo processo administrativo tributário ao longo do tempo, pensa-se ser necessário desenvolver, em um primeiro momento, breves considerações sobre o ramo do Direito denominado Direito Processual Tributário, sempre tendo em mente que a autonomia de uma determinada disciplina jurídica deve ser pensada apenas para fins didáticos, ante a unicidade do sistema jurídico.

Em linhas gerais, pode-se afirmar que o Direito Processual Tributário cuida principalmente das normas que regem o processo administrativo tributário e o processo judicial tributário, os quais não se confundem com os meros procedimentos praticados pelo Estado arrecadador de tributos (Fisco).

Com efeito, os meros procedimentos praticados pela Administração Pública Tributária são caracterizados pela atuação desta de maneira unilateral, isto é, sem a participação dialética do contribuinte, a exemplo do que ocorre no procedimento de cunho notadamente apuratório e fiscalizatório que antecede a prática do ato de lançamento tributário.

O processo administrativo tributário, por sua vez, surge com a impugnação feita pelo contribuinte à formalização da obrigação tributária no âmbito da própria Administração Pública, defesa por meio da qual este manifesta sua resistência à pretensão fiscal do Estado¹. É precisamente com a impugnação oferecida pelo contribuinte ao lançamento realizado pela Administração Tributária que o mero procedimento tributário dá lugar ao processo administrativo tributário (alomorfia procedimento-processo)². Contudo, apesar de a impugnação apresentada pelo contribuinte em face do lançamento tributário ser a forma mais comum de início do processo administrativo tributário, certo é que este pode ser instaurado de outras formas, como em razão do indeferimento de um pedido de compensação feito pelo contribuinte³.

Por derradeiro, o processo judicial tributário, nas palavras de Hugo de Brito

¹ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial**. 9. ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2016, *online*.

² *Ibid.*

³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 10.

Machado Segundo⁴, “é a série encadeada de atos através da qual o Estado-juiz presta a tutela jurisdicional, solucionando definitivamente os conflitos havidos entre o Estado-Fisco e os contribuintes através da aplicação do direito ao caso concreto”. Pode-se perceber, então, que o principal traço distintivo entre o processo administrativo tributário e o processo judicial tributário é que neste o Estado atua no legítimo exercício da jurisdição, aqui entendida em seu sentido próprio, realizando o Direito Material Tributário de modo imperativo em situações concretamente deduzidas, a partir de decisão que tem aptidão para se tornar indiscutível, ao passo que naquele o Estado desempenha atividades de feições jurisdicionais, as quais são exercidas pelo Poder Executivo de forma atípica⁵.

Como se percebe, o *iter* tributário é formado, em geral, por três etapas, quais sejam: procedimento administrativo tributário preparatório do ato de lançamento; ato de lançamento de tributos e/ou aplicação de penalidades; processo administrativo ou judicial de julgamento⁶. Em razão das suas peculiaridades, as normas que regem os meros procedimentos praticados pela Administração Pública diferem significativamente daquelas que regulam os processos administrativo e judicial tributário.

De fato, como no processo há a busca pela resolução de um conflito por meio da aplicação do Direito Material no caso concreto, é importante que haja a participação paritária das partes nele envolvidas, as quais devem ter iguais chances de influenciar a tomada da decisão pelo órgão julgador, seja este administrativo, seja judicial.

Nesse diapasão, por disposição expressa constante na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988⁷ (CRFB/88), tanto o processo administrativo tributário quanto o processo judicial tributário devem obedecer ao devido processo legal (*due process of law*), direito fundamental que pode ser analisado sob duas perspectivas diferentes: uma formal (ou procedimental) e outra substancial. Naturalmente, todo o desenrolar da lide tributária, em âmbito administrativo ou judicial, deve estar em consonância com essas duas acepções.

Do ponto de vista formal (ou procedimental), o devido processo legal é associado ao direito que o indivíduo tem de processar e ser processado consoante as normas preestabelecidas para tanto, ou seja, em conformidade com os princípios processuais do

⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 218.

⁵ *Ibid*, p. 10.

⁶ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial**. 9. ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2016, *online*.

⁷ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 - Art. 5º, inciso LIV. Ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.

contraditório, da ampla defesa, da duração razoável do processo, etc⁸. Pela importância destes, far-se-á abaixo breves considerações sobre cada um.

Nas palavras de Fredie Didier Jr.⁹, o princípio do contraditório é reflexo do princípio democrático na estruturação do processo. Tal qual o direito fundamental ao devido processo legal, o princípio do contraditório também pode ser analisado em uma dimensão formal e outra substancial. Pela primeira, a parte tem o direito de ser informada acerca dos atos processuais, sendo-lhe também facultada a oportunidade de reagir na defesa dos seus interesses, de forma a participar dos debates processuais. Pela segunda, destaca-se o poder que a parte tem de influenciar na formação do convencimento pelo órgão julgador, sem o qual o contraditório seria mais um princípio para “inglês ver”¹⁰.

Pelo princípio da ampla defesa, ambas as partes devem ter a possibilidade de produzir e utilizar todos os meios de prova lícitos necessários à comprovação de seus interesses, de forma a influenciar na formação de convencimento do órgão julgador, sendo certo que parte da doutrina defende que este princípio corresponde à dimensão substancial do princípio do contraditório¹¹.

Finalmente, de acordo com o princípio da duração razoável do processo, o processo deve ser concluído no tempo estritamente necessário e adequado à solução do caso proposto, tendo o Estado o dever de prestar a justiça em prazo razoável. Nesse tocante, é oportuno observar que, se por um lado o processo não pode ter duração excessiva, por outro também não pode ter trâmite açodado, eis que as garantias processuais das partes devem ser devidamente respeitadas. Aliás, como lembram Marinoni, Mitidiero e Arenhart¹², o direito à duração razoável do processo não implica necessariamente direito a processo célere.

Ocorre que a noção de devido processo legal, como antes enunciado, não se exaure em sua acepção formal, pela qual há a necessidade de observância das diversas garantias processuais das partes. É que o referido direito fundamental também pode ser enxergado segundo uma dimensão substancial, pela qual as decisões dos órgãos julgadores devem ser substancialmente devidas, isto é, elaboradas e proferidas de acordo com os

⁸ Por isso fala-se que devido processo legal seria um supraprincípio, o qual englobaria todos os outros princípios processuais.

⁹ DIDIER JUNIOR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: Introdução ao Direito Processual Civil**, Parte Geral e Processo de Conhecimento. 17. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 78.

¹⁰ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil**. 8. ed. Salvador: Juspodivm, 2016, p.117.

¹¹ DIDIER JUNIOR, *op. cit.*, p. 86.

¹² MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Curso de Processo Civil: Teoria do Processo Civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 262.

fundamentos constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade¹³. Assim, a mera regularidade formal do processo não conduz, *de per si*, a uma decisão judicial correta, devendo esta também ser justa.

Apesar de atualmente ser defendido que o princípio do devido processo legal (mormente em sua acepção substancial) deve guiar a prática dos meros procedimentos administrativos, certo é que nem todas as garantias processuais formais decorrentes do referido princípio (em sua acepção formal) são plenamente aplicáveis a estes. É que os meros procedimentos administrativos são inquisitórios, isto é, são praticados unilateralmente pela Administração Pública, não havendo a participação do contribuinte. Por isso, não há falar, por exemplo, em pleno direito ao contraditório e à ampla defesa no âmbito dos meros procedimentos administrativos¹⁴¹⁵.

Dessa feita, constata-se que existem significativas diferenças entre o processo administrativo tributário, o processo judicial tributário e o procedimento administrativo tributário (meros procedimentos), razão pela qual os dois primeiros são enquadrados como objeto de estudo do Direito Processual Tributário, enquanto o último é normalmente apontado como vertente do Direito Formal Tributário, também chamado de Direito Administrativo Tributário¹⁶¹⁷. Tanto o Direito Processual Tributário quanto o Direito Formal Tributário são instrumentos para a aplicação efetiva do Direito Material Tributário, que trata das normas que regulam o poder do Estado de exigir tributos, assim como os direitos dos contribuintes.

2.2 Ausência de organicidade e unicidade no processo administrativo tributário: aplicação do Decreto nº 70.235/72 e da Lei nº 9.784/90

Conforme aponta James Marins, diferentemente do notável progresso experimentado ao longo do tempo no âmbito do Direito Material Tributário, o chamado

¹³ DIDIER JUNIOR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**: Introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento. 17. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 68

¹⁴ Hugo de Brito Machado Segundo, citando James Marins, adverte, entretanto, que os procedimentos administrativos não podem ser arbitrários, vez que são desenvolvidos mediante atividade administrativa plenamente vinculada; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 29.

¹⁵ Para grande parte da doutrina processualista, o grande marco distintivo entre os conceitos de processo e procedimento é justamente a noção de contraditório.

¹⁶ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**: Administrativo e Judicial. 9. ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2016, *online*.

¹⁷ Hugo de Brito Machado Segundo, entretanto, partindo do sentido amplo de Processo Tributário, enquadra o procedimento administrativo tributário (meros procedimentos) como sub-ramo do processo administrativo tributário; MACHADO SEGUNDO, *op. cit.*, p. 18.

Direito Processual Tributário tem sofrido o abandono da Ciência Jurídica¹⁸, sendo digno de nota o fato de que até hoje não existe um Código de Direito Processual Tributário.

O próprio Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de outubro de 1966, não trouxe muitos dispositivos destinados à regulamentação das matérias relativas ao Direito Processual Tributário, limitando-se a disciplinar, entre outros assuntos, a impugnação feita pelo contribuinte ao lançamento tributário, bem como a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por reclamações ou recursos interpostos no processo administrativo e a extinção do crédito tributário via decisão administrativa.

É bem verdade que, segundo os esclarecimentos de Gilberto Ulhôa Canto¹⁹, até cogitou-se, ao tempo da elaboração do CTN, a inclusão neste de um plexo de normas acerca do Processo Tributário. Contudo, como àquela época o Anteprojeto de Lei Orgânica do Processo Tributário ainda estava em discussão, a comissão responsável pela elaboração do CTN chegou à conclusão de que não havia motivo para a repetição de normas que certamente seriam esculpidas naquele.

Não havendo uma codificação única, as principais normas processuais tributárias encontravam-se, em um primeiro momento, atreladas aos regulamentos específicos de cada tributo criado, vide Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI) e Regulamento do Imposto de Renda (RIR), entre outros²⁰. Por conta disso, costuma-se falar que as normas do Direito Processual Tributário, em especial as referentes a processo administrativo tributário, sempre apresentaram um caráter assimétrico e lacunoso²¹, sendo este ramo da Ciência Jurídica carente de maior organicidade e sistematização.

Em âmbito federal, esse problema começou a ser resolvido com a edição do Decreto nº 70.235/72, o qual visou à disciplina das principais questões referentes ao processo administrativo fiscal da União. Conforme ensinam Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez²², desde muito havia a preocupação em criar um processo administrativo fiscal de revisão de atos dos órgãos incumbidos da cobrança de tributos, tendo sido criado, em 1971, o Conselho da Fazenda, o qual possuía características de jurisdição contenciosa, por deliberação

¹⁸ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial**. 9. ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2016, *online*.

¹⁹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Do Processo Tributário Administrativo”. In: Teoria do Direito Tributário, Curso Editado pela Secretaria da Fazenda de São Paulo, São Paulo: 1975, p. 95 *apud* BONILHA, Paulo Celso Bergstron. **Da prova no Processo Administrativo Tributário**. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 1997, p. 32-33.

²⁰ FARO, Maurício Pereira; MOREIRA, Bernardo Motta. **O Novo CPC e os reflexos no processo tributário administrativo**. Disponível em: <<http://jota.info/o-novo-cpc-e-os-reflexos-no-processo-tributario-administrativo>>. Acesso em: 10 set. 2016.

²¹ *Ibid.*

²² NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 69-70.

do Marquês de Pombal. Ocorre que em 1831, por meio de lei, foi suprimida esta exceção à atuação do poder judiciário, inaugurando uma tradição que chegaria até a Constituição de 1946. Somente com o advento da Constituição de 1967 e, mais precisamente, com a redação dada a esta pelas Emendas Constitucionais de nº 1/1969 e 7/1977, é que a possibilidade de implantação de contenciosos administrativos voltou a ser tratada em nível constitucional.

A esse respeito, é interessante destacar que, apesar da existência de entendimentos divergentes, corrente majoritária dos doutrinadores, como é o caso de Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schoroder Sliwka²³, entende que o Decreto nº 70.235/72 foi recepcionado pela CRFB/88 com força de lei ordinária, somente podendo ser alterado por meio de ato normativo de, ao menos, mesma hierarquia. É que edição do Decreto nº 70.235/72 só foi possível graças ao Decreto-Lei nº 822, de 5 de setembro de 1969, o qual, em seu artigo segundo, delegou ao Poder Executivo a competência para disciplinar o processo administrativo fiscal, delegação esta que, apesar de ser constitucional à época em que realizada, passou a ser possível somente por meio de lei ordinária de acordo com as Constituições subsequentes, inclusive a atual. Nesse mesmo sentido, entendem os principais tribunais pátrios²⁴.

Não se pode deixar de consignar que, de fato, o Decreto nº 70.235/72 representou um importante passo para a sistematização do Direito Processual Tributário, porquanto trouxe normas tanto sobre o procedimento fiscal preparatório do ato de lançamento, quanto sobre o processo administrativo tributário propriamente dito, ambas aplicáveis em âmbito federal.

Contudo, parte da doutrina, a exemplo de Antonio da Silva Cabral²⁵, pondera que o âmbito de abrangência do referido ato normativo é muito restrito, não tendo havido, à época da sua elaboração, a preocupação de esmiuçar os mecanismos de outorga de benefícios fiscais, de aplicação de penalidades, etc.

Ademais, como o Decreto nº 70.235/72 não foi elaborado segundo as regras do processo legislativo, não houve uma ampla discussão a respeito de suas normas pelas comissões especializadas, o que certamente lhe proporcionaria mais legitimidade.

Sem dúvidas, outro importante passo no sentido de possibilitar uma maior

²³ PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schoroder. **Direito Processual Tributário Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal**: à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 18.

²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 877352. Recorrente: Fazenda Nacional. Procurador: Elyadir Ferreira Borges e outro. Recorrida: Empresa de ônibus São Bento LTDA. Procurador: José Cláudio Martarelli. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 5 de agosto de 2008. Diário da Justiça Eletrônico. Brasília.

²⁵ CABRAL, Antonio da Silva. **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 131.

uniformização das normas atinentes ao Direito Processual Tributário, mais especificamente em relação ao processo administrativo tributário, foi dado com a promulgação da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, a qual regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal direta e indireta, visando em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração.

O referido ato normativo estabelece, em seu artigo 69²⁶, que os processos administrativos específicos continuam a ser regidos por lei própria, sendo-lhes aplicada a Lei nº 9.784/99 de forma subsidiária. Assim, é plenamente possível que esta lei seja utilizada para preencher as lacunas existentes no Decreto nº 70.235/72. A esse respeito, Hugo de Brito Machado Segundo:

“Como o processo administrativo, hoje, é disciplinado no plano federal, em linhas gerais (e muito bem traçadas), pela Lei nº 9.784/99, pode-se defender a aplicação analógica dessa lei no âmbito de todo e qualquer ente tributante que não disponha de legislação específica sobre o assunto. A Lei nº 9.784/99 aplica-se, ainda, subsidiariamente, ao próprio processo administrativo fiscal federal, em tudo o que não for incompatível com o Decreto nº 70.235/72.101”.

Tal diploma normativo foi recebido com encômios por grande parcela da doutrina, não só pelo fato de ser bem mais moderno que o Decreto nº 70.235/72, mas também porque trouxe um rol exemplificativo de princípios²⁷ (tais como contraditório, ampla defesa, legalidade, eficiência) que a Administração Pública tem o dever de observar, suprimindo, dessa forma, a lacuna principiológica deixada pelo Decreto nº 70.235/72²⁸.

Entretanto, é preciso deixar claro que o Decreto nº 70.235/72 e a Lei nº 9.784/99 não possuem natureza jurídica de leis nacionais em matéria procedimental e processual tributária, vez que foram editados especificamente para regular o processo administrativo no âmbito da União²⁹. Por conta disso, questiona-se se esses diplomas legais são aplicáveis na resolução das lides tributárias surgidas no âmbito dos processos administrativos estaduais, municipais e distrital.

2.3 Repartição de competências legislativas em Direito Processual Tributário e aplicação analógica do Decreto nº 70.235/72 e da Lei nº 9.784/99

²⁶ Lei nº 9.784/99 - Art. 69. Os processos administrativos específicos continuarão a reger-se por lei própria, aplicando-se-lhes apenas subsidiariamente os preceitos desta Lei.

²⁷ Lei nº 9784/99 - Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

²⁸ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial**. 9. ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2016, *online*.

²⁹ *Ibid*.

Para responder o questionamento acima formulado, parece ser fundamental tecer algumas considerações básicas a respeito do modelo de repartição de competências legislativas estabelecido pela CRFB/88 e dos meios de integração do ordenamento jurídico brasileiro.

Como é cediço, a CRFB/88 dispõe que cabe à União legislar privativamente acerca de direito processual³⁰, ao passo que compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre procedimentos em matéria processual³¹.

Dentro da perspectiva do Direito Processual Tributário, pode-se dizer, em síntese, que a competência privativa da União para legislar sobre direito processual diz respeito à edição de uma lei de âmbito nacional que estipule normas alinhadas à garantia do devido processo legal, possibilitando ao contribuinte participar e efetivamente influenciar na decisão proferida pelo órgão responsável pela resolução da lide tributária, seja pela produção de provas, seja pela interposição de recursos, etc.

Por outro lado, a competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal para legislar sobre procedimentos em matéria processual diz respeito à possibilidade que esses entes políticos têm de estabelecer seus próprios procedimentos por meio dos quais haverá o exercício das garantias do processo³². Evidentemente, como se trata de competência concorrente, a União deve se limitar a estabelecer normas gerais, por meio de uma lei nacional, a qual pode ser suplementada pelos Estados e pelo Distrito Federal. Não existindo a mencionada lei nacional, os Estados e o Distrito Federal podem exercer a competência legislativa plena, para atender as suas peculiaridades. Ainda, não se deve olvidar que no caso de haver a edição de normas gerais, seja pela União, seja pelo Estado (no âmbito de sua competência plena), os Municípios podem suplementá-las, nos termos do artigo 30, incisos I e II da CRFB/88³³.

Contudo, como dito anteriormente, até hoje a União não promulgou lei nacional em matéria processual tributária (reitere-se que o Decreto nº 70.235/72 e a Lei nº 9.784/99 foram editados para regular o processo administrativo no âmbito apenas da União).

Ante a omissão do legislador federal, há diversas leis estaduais e municipais que,

³⁰ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 - Art. 22, inciso I. Compete privativamente à União legislar sobre: I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho.

³¹ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 - Art. 24, inciso XI. Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: XI - procedimentos em matéria processual.

³² MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**: Administrativo e Judicial. 9. ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2016, *online*.

³³ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 - Art. 30, inciso I. Compete aos Municípios: I - legislar sobre assuntos de interesse local; II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber.

a pretexto de regularem o procedimento em matéria processual que lhes é aplicável, acabam por obstar o próprio exercício das garantias processuais dos contribuintes. Veja-se, por exemplo, o caso em que um determinado Estado-membro cria um sistema administrativo procedimental de instância única, o que acaba por obstar o direito à interposição de recurso (revisão hierárquica) pelo contribuinte³⁴.

Além disso, como não há parâmetros gerais acerca do procedimento em matéria processual tributária, os diversos entes políticos acabaram por criar diplomas legais bastante heterogêneos, o que contribui sobremaneira para a falta de organicidade do Direito Processual Tributário. Nesse jaez, James Marins³⁵ adverte que:

Este quadro de *inexistência de lei nacional em matéria processual tributária* – fruto exclusivo da inércia legislativa da União – contribui decisivamente para a ineficiência do sistema e para a desagregação do regime de segurança constitucional em matéria processual administrativa, pois permite a criação de numerosos subsistemas estaduais e municipais que frequentemente contêm evidentes desconcertos, pois não encontram o fio condutor da lei nacional a atá-los à Constituição, desestimulando a produção doutrinária e empecendo o desenvolvimento jurisprudencial nas questões processuais tributárias.

Além de bastante heterogêneas, as leis que versam sobre os procedimentos em matéria de processo administrativo tributário são bastante lacunosas (principalmente as dos entes políticos estaduais e municipais), o que dificulta a atividade do órgão julgador administrativo competente, o qual, ao apenas aplicar o dispositivo legal previsto pode acabar criando uma situação de extrema injustiça. Em adição, a lacunosidade desses atos normativos acaba por potencializar as chances de prolação de decisões contraditórias por parte de um mesmo tribunal administrativo, situação tão comum nos âmbitos estaduais e municipais, e que amesquinha os princípios da igualdade e da segurança jurídica, dentre outros³⁶.

A esse respeito, Hugo de Brito Machado Segundo³⁷ explica que não há falar, pelo menos do ponto de vista lógico formal, em lacunas na ordem jurídica. É que, em nome do princípio da legalidade, a ausência de previsão legal para a prática de uma determinada conduta significa que esta é permitida para o cidadão, o qual só pode ter sua liberdade restringida pela lei, ao passo que é vedada para a Administração Pública, que só pode atuar exatamente nos conformes estabelecidos em lei (atuação *secundum legem*). Contudo, por vezes, a mera aplicação desse recurso simplista acaba resultando em uma solução que vai de

³⁴ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**: Administrativo e Judicial. 9. ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2016, *online*.

³⁵ *Ibid.*

³⁶ FARO, Maurício Pereira; MOREIRA, Bernardo Motta. **O Novo CPC e os reflexos no processo tributário administrativo**. Disponível em: <<http://jota.info/o-novo-cpc-e-os-reflexos-no-processo-tributario-administrativo>>. Acesso em: 10 set. 2016.

³⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 117-118.

encontro às normas mais caras dessa mesma ordem jurídica, gerando injustiça. Nesses casos, há o surgimento do que o aludido processualista chama de “lacuna verdadeira”.

Para Maria Helena Diniz³⁸, as lacunas legais podem ser classificadas em normativas, ontológicas e axiológicas. De maneira simples, a lacuna normativa é verificada quando não existe dispositivo legal apto a regular o caso concreto. A lacuna ontológica, por sua vez, surge quando a norma existente para regular o caso concreto está desatualizada, não sendo mais compatível com os fatos sociais hodiernos (diz-se que a norma não possui mais efetividade). Por derradeiro, a lacuna axiológica é constatada quando a norma existente leva a uma solução injusta ou satisfatória, incompatível com o valor de justiça.

Em situações de lacunas verdadeiras (normativas, ontológicas ou axiológicas), o caso concreto deve ser solucionado com o auxílio de ferramentas de integração do ordenamento jurídico, quais sejam: analogia, costumes e princípios gerais de direito, que se encontram presentes nos artigo 4º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB)³⁹.

As formas de integração acima citadas possibilitam a completude do ordenamento jurídico (por isso se fala que o Direito não é lacunoso, embora existam lacunas), o que é essencial, visto que, em razão do artigo 140 do Novo Código de Processo Civil (NCPC)⁴⁰, o julgador não pode deixar de decidir o caso concreto sob a alegação de lacuna ou obscuridade legal.

Das formas de integração acima mencionadas, a analogia é, sem dúvidas, a mais importante, ocorrendo quando há a aplicação ao caso concreto de uma norma ou de um conjunto de normas que foram originariamente previstas para uma situação semelhante àquela para a qual não há previsão legal.

Pois bem, conforme entendimento assente nos âmbitos doutrinário e jurisprudencial⁴¹, nos casos em que há lacunas verdadeiras nas leis que regem os processos administrativos tributários estaduais, municipais e distrital, tanto os dispositivos do Decreto nº 70.235/72 quanto os da Lei nº 9.784/99 são aplicáveis de forma analógica. Nesse sentido,

³⁸ DINIZ, Maria Helena. **As lacunas do Direito**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 95.

³⁹ Ainda, por força do artigo 5º da LINDB, o juiz deve atender aos fins sociais a que a lei se dirige e às exigências do bem comum.

⁴⁰ Código de Processo Civil de 2015 - Art. 140. O juiz não se exime de decidir sob a alegação de lacuna ou obscuridade do ordenamento jurídico.

⁴¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1092202. Recorrente: Distrito Federal. Procurador: Carlos Henrique Matias da Paz e outro. Recorrido: José de Oliveira Neves. Procurador: Sau Ferreira Santos e outro. Relator: Ministro Marco Aurélio Bellizze. Brasília, DF, 11 de abril de 2013. Diário da Justiça Eletrônico. Brasília.

Hugo de Brito Machado Segundo⁴²:

“Quando do surgimento de tais lacunas, no âmbito do processo administrativo, o intérprete deve buscar a sua superação através da analogia. Pode recorrer, nessa tarefa, a legislação de outras espécies de processo administrativo, ou de processos administrativos de outras entidades federadas, ou ainda de normas relativas ao *processo judicial* (respeitadas, neste ultimo caso, as diferenças entre ambos). O que importa é que a situação regradada pela norma existente, e a situação a qual essa norma será aplicada por analogia, possuam elementos de semelhança que justifiquem a integração.”

A propósito, o CTN expressamente admite, em seu artigo 108⁴³, que a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilize a analogia em situação de ausência de disposição normativa que regule o caso, não podendo o seu emprego resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Assim, pode-se dizer que tanto a edição do Decreto nº 70.235/72 (e suas alterações posteriores, promovidas, em especial, pelas Leis nº 8.748/93, nº 11.457/07 e nº 11.941/2009), quanto a promulgação da Lei nº 9.784/99 representaram um grande progresso na tentativa de sistematização e uniformização do Direito Processual Tributário (e consequentemente do processo administrativo tributário), vez que, ainda que tais atos normativos tenham âmbito de abrangência restrito à União, estes são aplicáveis de forma analógica às leis que disciplinam o processo administrativo tributário nos âmbitos estaduais, municipais e distrital.

2.4 A integração do processo administrativo tributário realizada pelo Código de Processo Civil de 1973

Mesmo com a aplicação dos dois diplomas legais acima citados, os diversos “tribunais administrativos” ainda se deparavam, no enfrentamento das lides tributárias que lhes eram submetidas, com a existência de várias lacunas legais a serem preenchidas, o que os levou, não raro, à aplicação analógica das normas existentes no Código de Processo Civil de 1973.

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), por exemplo, houve interessante discussão acerca da aplicabilidade do Código de Processo Civil de 1973 ao processo administrativo tributário federal no âmbito do processo nº

⁴² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 118.

⁴³ Código Tributário Nacional - Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I – a analogia.

10930.005369/2003-12⁴⁴.

No caso em questão, o contribuinte não recebeu a notificação da decisão proferida pela Delegacia de Julgamento, visto que esta fora encaminhada para endereço errado. Porém, o administrado acabou tomando conhecimento do *decisum* por meio de comparecimento espontâneo no dia 11 de julho de 2006. Ciente da decisão, este apresentou recurso do *decisum* no dia 13 de novembro de 2006, mesmo já tendo decorrido o prazo para a interposição do recurso adequado ao caso. Prevendo que o órgão julgador não conheceria do recurso interposto, o contribuinte defendeu que como não tinha recebido corretamente a notificação acerca da decisão, não havia falar em intempestividade. Mesmo assim, o relator do processo acabou por não conhecer do recurso, visto que, ainda que a notificação tivesse sido enviada para endereço errado, o contribuinte comparecera espontaneamente no dia 11 de julho de 2006, suprimindo assim o vício existente na tentativa de sua notificação, tudo em conformidade com o previsto no artigo 214, §1º do Código de Processo Civil de 1973, o qual aduz que o comparecimento do réu supre o vício de falta de citação.

O voto do Conselheiro Waldir Veiga Rocha, que acabou sendo ratificado por todos os membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuinte, destacou que, segundo admitido pela jurisprudência administrativa dos Conselhos de Contribuintes, o Código de Processo Civil de 1973 era aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal. Além disso, o relator deixou claro que, diferentemente do que fora defendido pelo contribuinte, se o comparecimento do réu supre o vício de citação, este também haveria de suprir o vício de intimação, visto que a citação é ato processual mais abrangente que a intimação, sendo a aplicação ao caso a regra do “quem pode mais pode menos”.

Dessa feita, vê-se que já era expediente comum a aplicação subsidiária da lei processual civil em casos de lacunas existentes nas leis que disciplinam os processos administrativos fiscais dos entes políticos.

2.5 Meios de integração do processo administrativo tributário pelo Código de Processo Civil de 2015

O NCPC, que entrou em vigor no dia 18 de março de 2016, previu, de forma inovadora, em seu artigo 15, a aplicabilidade de suas normas de forma não só subsidiária, mas

⁴⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Embargos no Processo nº 10930.005369/2003-12 Recorrente: Precisa Cobrança S/C LTDA. Relator: Ministro Waldir Veiga Rocha. Brasília, DF, 16 de outubro de 2008. Sítio Eletrônico do CARF. Brasília.

também supletiva aos processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos⁴⁵.

Curiosamente, essa novidade legislativa não estava presente na redação original do NCPC, a qual previa a aplicação apenas supletiva do diploma processual civil aos processos penais, eleitorais ou administrativos, tendo sido resultado de substitutivo da Câmara dos Deputados, o qual também alterou a expressão “processos penais” para “processos trabalhistas”.

Sobre a alteração proposta à redação original do dispositivo, o Deputado Federal Reinaldo Azambuja asseverou que:

“Justifica-se a alteração redacional do citado dispositivo porque, com é do pleno conhecimento dos operadores do direito que o processo trabalhista é lacunoso, em especial, no cumprimento (execução) da sentença e ou acórdão; sendo que neste caso específico tem sido utilizada a Lei nº 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal, que causa, com frequência, muita celeuma e confusão. Acrescentamos o termo “subsidiariamente”, visando uma maior aplicabilidade e eficácia do dispositivo, em especial, quanto ao exposto acima. Com frequência, os termos “aplicação supletiva” e “aplicação subsidiária” têm sido usados como sinônimos, quando, na verdade, não o são. Aplicação subsidiária significa a integração da legislação subsidiária na legislação principal, de modo a preencher os claros e as lacunas da lei principal. Já a aplicação supletiva ou complementar o corre quando uma lei completa a outra.”

Como bem esclareceu o Deputado, as expressões “aplicação subsidiária” e “aplicação supletiva” não são sinônimas. Aplicar o NCPC de forma subsidiária significa dizer que este atuará como um elemento de integração, preenchendo as lacunas existentes nos processos eleitorais, trabalhistas e administrativos. Por outro lado, a aplicação supletiva do novel diploma processual permite que este possa ser utilizado mesmo não havendo omissão legal, atuando na complementação dos institutos já disciplinados pelas leis que regem os processos eleitorais, trabalhistas e administrativos.

Ante os problemas acima apontados na aplicação das normas que regem o Direito Processual Tributário, em especial as que tratam acerca do processo administrativo tributário, a previsão da dupla possibilidade de aplicação do NCPC merece os devidos elogios, visto que a lei adjetiva civil pode ser cada vez mais utilizada para proporcionar maior organicidade e unicidade às diversas leis federais, estaduais e municipais que regem o contencioso administrativo tributário.

Nesse sentido, conforme as justificativas que serão apresentadas ao longo deste estudo, o referido artigo é mais uma justificativa para o reconhecimento do regime de precedentes administrativos dotados de eficácia vinculante, o qual deve ser pensado e operacionalizado da mesma forma que a sistemática de precedentes judiciais obrigatórios,

⁴⁵ Código de Processo Civil de 2015 - Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

inaugurada pelo novo diploma processual civil.

Por outro lado, não se pode olvidar que a previsão de um rol de precedentes judiciais vinculantes, formados à luz do NCPC, reforça o dever de a Administração Pública recepcioná-los, o que também contribui para o aumento da efetividade do processo administrativo tributário.

Contudo, antes de tecer maiores comentários acerca dos precedentes administrativos obrigatórios e da necessidade de a Administração Pública recepcionar os precedentes judiciais vinculantes, faz-se necessário traçar uma exposição geral acerca da teoria geral dos precedentes judiciais vinculantes no âmbito do NCPC.

3 TEORIA DOS PRECEDENTES JUDICIAIS VINCULANTES NO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015

3.1 Conceito de precedente judicial: *ratio decidendi* (holding) e *obiter dictum*

De acordo com o dicionário Aurélio⁴⁶, a palavra “precedente” tem por sinônimo o vocábulo “antecedente”, também podendo significar o “procedimento que serve de critério ou pretexto a práticas posteriores semelhantes”. Assim, diz-se que o que precede é aquilo que acontece previamente.

No mundo do Direito, a expressão “precedente judicial” não possui uma definição única ou inacabada. Didier, Braga e Oliveira, por exemplo, lecionam que a palavra precedente pode ser entendida em dois sentidos: um amplo e outro estrito. Pelo primeiro, precedente é “a decisão judicial tomada à luz de um caso concreto, cujo elemento normativo pode servir como diretriz para o julgamento de casos análogos”; ao passo que, pelo segundo, precedente pode ser definido “como sendo a própria *ratio decidendi* (razão de decidir)”⁴⁷.

A esse respeito, os referidos autores esclarece que até mesmo decisão relativa a questões exclusivamente processuais, como a de admissibilidade de um recurso, é apta a formar um precedente, vez que a sua fundamentação pode ter suporte em “razão jurídica com potencialidade de ser invocada como precedente”⁴⁸.

Marinoni, Arenhart e Mitidiero⁴⁹, parecendo adotar o conceito mais estrito de precedente, ensinam que este é formado a partir de uma decisão judicial, mas com esta não se confunde. Segundo os autores, o precedente pode ser identificado como as “razões generalizáveis que podem ser extraídas da justificação das decisões”.

Para Juraci Mourão Lopes Filho⁵⁰, embora todo precedente seja uma decisão judicial, o contrário não é necessariamente verdadeiro, eis que a noção de precedente está ligada a de “ganho hermenêutico”, que nem sempre é verificado em uma decisão judicial. Assim, para o processualista, precedente é uma decisão judicial que “tenha causado um ganho de sentido para as prescrições jurídicas envolvidas (legais ou constitucionais), seja mediante a

⁴⁶ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Mini Aurélio do Século XXI**: O minidicionário da língua portuguesa. 5. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2004, p. 587.

⁴⁷ DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil**: Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 441-442.

⁴⁸ *Ibid.*, p. 450.

⁴⁹ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Curso de Processo Civil**: Tutela dos Direitos Mediante Procedimento Comum. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 610-661.

⁵⁰ LOPES FILHO, Juraci Mourão. **Os precedentes judiciais no constitucionalismo brasileiro contemporâneo**. Salvador: Juspodivm, 2014, p. 281-282.

obtenção de novos sentidos, seja pela escolha de um sentido específico em detrimento de outros, ou ainda avançando sobre questões não aprioristicamente tratadas em textos legislativos ou constitucionais”.

Ainda que se tome a definição de precedente em sentido amplo, não parece correto afirmar que o precedente corresponde à inteireza da decisão judicial prolatada. É que, em regra, quando o órgão julgador profere sua decisão, há, em verdade, a criação de duas normas jurídicas. Uma delas se destina a regular especificamente o caso concreto apresentado, possuindo caráter particularizado e sendo facilmente localizada no dispositivo da decisão. A outra, contudo, possui caráter geral, e tem potencialidade de ser aplicada em outros casos semelhantes ao que foi analisado pelo magistrado.

Essa norma de caráter geral, construída por meio de um método indutivo, corresponde à tese jurídica utilizada pelo julgador para resolver a questão que lhe foi apresentada, a qual é comumente denominada pela doutrina de *ratio decidendi* (na tradição norte-americana, *holding*). De acordo com a lição de Marinoni, Arenhart e Mitidiero⁵¹, a *ratio decidendi* pode ser definida como a “razão necessária e suficiente para resolver uma questão relevante constante do caso”. Como explicam os processualistas, diz-se que a razão é necessária quando sem ela não é possível chegar à solução da questão, enquanto razão suficiente é a que apenas basta para chegar à solução da questão.

De maneira análoga, Didier, Braga e Oliveira⁵² aduzem que a *ratio decidendi* corresponde aos “fundamentos jurídicos que sustentam a decisão”, em outras palavras, à opção hermenêutica adotada na sentença, sem a qual a “decisão não teria sido proferida como foi”.

Enquanto a norma de caráter particularizado tem seu *habitat* no elemento dispositivo da decisão, a norma de caráter geral costuma estar localizada na fundamentação da sentença. Porém, nem todos os argumentos utilizados pelo órgão julgador compõem a *ratio decidendi*.

De fato, por vezes os juízes lançam mão de argumentos que são prescindíveis para a resolução da questão apresentada, como uma referência a dispositivos legais inaplicáveis à espécie⁵³, uma indicação de como se resolveria uma questão conexa com a dos autos⁵⁴, o voto

⁵¹ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Curso de Processo Civil**: Tutela dos Direitos Mediante Procedimento Comum. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 614.

⁵² DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil**: Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 442.

⁵³ ROSITO, Francisco. **Teoria dos Precedentes Judiciais**. Racionalidade da Tutela Jurisdicional. Curitiba: Editora Juruá, 2012, p.112

vencido da decisão colegiada⁵⁵, etc.

Esse tipo de argumento dispensável para a resolução de uma questão do caso apresentado ao magistrado é denominado *obiter dictum* (“dito de passagem”, “pelo caminho”), que constitui juízo normativo acessório e provisório⁵⁶, motivo pelo qual não compõe a *ratio decidendi*⁵⁷, não servindo como precedente.

No ponto, apesar de o *obiter dictum* não ser considerado um precedente, este não é inútil, porquanto o argumento acessório pode sinalizar uma futura orientação do tribunal. Veja-se, a esse respeito, por exemplo, que o voto vencido de um ministro (*obiter dictum*, portanto) pode, em uma nova apreciação da mesma questão pelo tribunal, ser considerado correto, passando à condição de *ratio decidendi*.

3.2 Métodos de identificação da *ratio decidendi*

Identificar a *ratio decidendi*, como acima exposto, é atividade imprescindível para a aplicação do precedente a um caso análogo. Ocorre que isso não é tarefa simples, visto que, a despeito de estar localizada na fundamentação da decisão, a razão de decidir não pode ser limitada a esta, devendo ser extraída, em verdade, do diálogo entre todos os elementos decisórios: relatório, fundamentação e sentença, devendo-se considerar a decisão em sua inteireza.

Nesse sentido, a doutrina, principalmente a norte-americana, envidou esforços em desenvolver técnicas de identificação da *ratio decidendi*, podendo-se falar, basicamente, na existência de três métodos desenvolvidos com esse desiderato, quais sejam: teste de Wambaugh, método de Goodhart e método de Rupert Cross, os quais serão resumidos a seguir.

Pelo primeiro método, desenvolvido por Eugene Wambaugh, a *ratio decidendi* seria a tese jurídica desenvolvida pelo magistrado sem a qual este não haveria chegado exatamente ao resultado alcançado, ou seja, à decisão. Por esse motivo, bastaria que a suposta *ratio decidendi* fosse revertida, inserindo-se em sua proposição um elemento que alterasse seu significado, para que outra decisão fosse tomada. Baseado nesse raciocínio, tudo que o

⁵⁴ DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil**: Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 445.

⁵⁵ MELLO, Patrícia Perrone Campos. **Precedentes** – O desenvolvimento judicial do direito no constitucionalismo contemporâneo. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 125 e 235.

⁵⁶ DIDIER JUNIOR; BRAGA; OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 444.

⁵⁷ Nesse sentido, Fredie Didier Jr. ensina que é *obiter dictum* a proposição ou regra jurídica que não compuser a *ratio decidendi*.

intérprete deve fazer é alterar a proposição que se imagina ser a *ratio decidendi*, de forma que se a decisão continuar a mesma, a proposição original não corresponde efetivamente à razão de decidir. Conquanto bem elaborado, a doutrina faz críticas ao teste de Wambaugh, visto que este despreza, por exemplo, a possibilidade de existirem diferentes teses jurídicas suficientes, por si sós, para produzir o mesmo resultado⁵⁸.

Pelo segundo método, elaborado por Arthur Goodhart, para a identificação da *ratio decidendi*, é imprescindível que, em primeiro lugar, haja a distinção entre os fatos materiais ou substanciais, entendidos como os fatos que o órgão julgador considerou essenciais para a prolação da decisão, e os fatos imateriais ou hipotéticos. Conforme explica Lucas Buril de Macêdo⁵⁹, os fatos considerados materiais na decisão originária devem igualmente ser considerados materiais pelo julgador subsequente, ao passo que os fatos hipotéticos levam sempre a um *obiter dictum*. Dessa feita, a *ratio decidendi*, de acordo com esse método, deve ser guiada pela “identificação dos fatos substanciais para a prolação da decisão”, não se encontrando propriamente nas justificações dadas pelo julgador.

O terceiro método, arquitetado por Rupert Cross e adotado por grande parte dos processualistas, pode ser visto como uma miscelânea dos dois acima expostos. Para o britânico, a *ratio decidendi* seria a tese jurídica adotada pelo magistrado como um passo necessário para alcançar sua decisão (aproximando-se de Wambaugh), sempre levando em consideração os fatos que foram considerados relevantes para a prolação da decisão que constitui o precedente (aproximando-se de Goodhart).

3.3 Efeitos dos precedentes

A eficácia jurídica de um precedente decorre precisamente de sua *ratio decidendi*, podendo variar de acordo com o direito positivo de cada país. De acordo com o atual direito brasileiro, os precedentes podem gerar diversos efeitos, os quais não são necessariamente exclusivos, de forma que um mesmo precedente pode gerar mais de um efeito ao mesmo tempo⁶⁰.

A doutrina processualista costuma citar vários tipos de eficácia jurídica dos

⁵⁸ DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil: Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória**. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 449.

⁵⁹ MACÊDO, Lucas Buril de. Contributo para a definição de *ratio decidendi* na teoria brasileira dos precedentes judiciais. In: DIDIER JUNIOR, Fredie et al (Coord.). **Coleção grandes temas do novo CPC: Precedentes**. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 220.

⁶⁰ DIDIER JR.; BRAGA; OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 454.

precedentes (autorizante, rescindente, obstativa, etc.), os quais não serão todos aqui analisados em virtude da delimitação do objeto do presente trabalho. Parece ser essencial, contudo, tecer alguns breves comentários acerca do que se entende por precedente com eficácia vinculante e precedente com eficácia meramente persuasiva, conceitos trabalhados a seguir.

Um precedente com eficácia vinculante é aquele que necessariamente deve ser adotado no posterior julgamento de uma questão análoga àquela em que foi formado. Em outras palavras, a *ratio decidendi* do precedente com eficácia vinculante tem o condão de vincular decisões posteriores⁶¹. A doutrina costuma distinguir os diferentes graus de vinculação dos precedentes judiciais, podendo-se citar, nesse tocante, a classificação proposta por Hermes Zaneti Jr.⁶², para quem os precedentes vinculantes podem ser divididos em precedentes normativos vinculantes, precedentes normativos formalmente vinculantes e precedentes normativos formalmente vinculantes fortes.

Para o mencionado professor, precedente normativo vinculante é aquele que vincula não em razão da existência de uma lei formal que estabeleça a sua vinculação, mas sim em virtude da atividade argumentativa desenvolvida “no processo de interpretação/aplicação do direito”. Como não há previsão legal dispendo acerca da obrigatoriedade de aplicação do precedente, é possível, para o autor, que um precedente normativo vinculante não seja aplicado em um determinado caso, podendo até mesmo ser superado, de acordo com as razões de decidir do novo caso.

O precedente normativo formalmente vinculante, por sua vez, é aquele que vincula em razão do “ônus argumentativo previsto em lei” (vinculação de direito, portanto), a qual gera a presunção de que o precedente deva ser aplicado quando da análise de casos análogos. Decisão proferida sem a aplicação desse tipo de precedente é juridicamente incorreta, devendo ser vergastada de acordo com os instrumentos que o ordenamento jurídico dispor⁶³. Zaneti explica que esses tipos de precedentes podem ser afastados e até mesmo superados conforme as razões de decidir do novo caso, não sendo necessário quórum qualificado no tribunal para esta decisão.

Por derradeiro, o precedente normativo formalmente vinculante forte é aquele que, assim como o precedente normativo formalmente vinculante, tem eficácia vinculativa em razão da existência de lei que estabelece uma presunção em favor do precedente. Contudo,

⁶¹ DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil: Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória**. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 455.

⁶² ZANETI JUNIOR, Hermes. **O valor vinculante dos precedentes**. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 341.

⁶³ *Ibid.*, p. 342.

como assevera Zaneti, o afastamento ou a superação do caso-precedente exige quórum qualificado.

Como será detalhado na seção 3.7.2, o ordenamento jurídico brasileiro contempla a existência de precedentes judiciais com eficácia vinculante, tendo o artigo 927 do NCPC trazido uma lista de precedentes que devem ser observados pelos juízes e pelos tribunais.

Além dos precedentes com eficácia vinculante, costuma-se falar na existência de precedentes dotados de eficácia meramente persuasiva (*persuasive authority*), assim entendidos aqueles que não devem ser necessariamente observados pelo órgão julgador na confecção de sua decisão. Se este segue um precedente com eficácia persuasiva, é pelo fato de estar convencido de sua correção⁶⁴.

A existência de precedente com eficácia meramente persuasiva no direito brasileiro é bastante controvertida. Marinoni, Arenhart e Mitidiero, por exemplo, defendem que os precedentes são necessariamente obrigatórios, isto é, vinculantes⁶⁵. Didier, Braga e Oliveira, por outro lado, entendem que a eficácia persuasiva é a “eficácia mínima de todo precedente”⁶⁶.

Para Hermes Zaneti Jr., os precedentes persuasivos (“jurisprudência persuasiva”) não são podem ser considerados como precedentes propriamente ditos, exatamente por conta da falta de vinculatividade. O referido autor comenta que uma decisão proferida por um determinado tribunal pode ser apenas persuasiva em relação a outro tribunal que não lhe é vinculado, a exemplo do que ocorre entre os diversos Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais, ainda que seja esperado que o precedente formado em caso submetido a uma corte seja levado em consideração quando do julgamento de um caso análogo por outra corte.

3.4 Sistema de precedentes judiciais vinculantes: vantagens e desvantagens

O sistema de precedentes judiciais vinculantes não está imune a críticas. Pelo contrário, há intenso debate entre os juristas das mais variadas searas sobre as vantagens e desvantagens da adoção de um sistema precedentalista, o qual se tornou ainda mais acentuado com a Emenda Constitucional nº 45/2004, que criou a figura da súmula vinculante no

⁶⁴ SOUZA, Marcelo Alves Dias de. **Do precedente judicial à súmula vinculante**. Curitiba: Juruá, 2007, p. 53.

⁶⁵ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Curso de Processo Civil**: Tutela dos Direitos Mediante Procedimento Comum. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 613.

⁶⁶ DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil**: Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 456.

ordenamento jurídico pátrio.

A seguir, serão expostos os principais argumentos utilizados pelos defensores e pelos opositores dos precedentes judiciais vinculantes, sem, contudo, qualquer pretensão de esgotar o tema.

3.4.1 Vantagens

3.4.1.1 Segurança Jurídica

Conforme lecionam Marinoni, Arenhart e Mitidiero⁶⁷, a constatação de que o texto legal não se confunde com a norma, sendo esta o produto da interpretação daquela, possibilitou o florescimento da ideia de que a decisão judicial não é só um meio de solução de determinado caso concreto, sendo também um “meio para promoção da unidade do Direito”.

A importância da concretização judicial do mandamento legal começou a ser percebida não só pelo fato de que a lei não contém todas as respostas para as diversas questões jurídicas que surgem no cotidiano, mas também pela constatação de que a redação legislativa é, por vezes, impregnada de expressões de grande abertura semântica, como cláusulas gerais e conceitos jurídicos indeterminados. Como explicam Marinoni, Arenhart e Mitidiero⁶⁸:

“(...) chegou-se à conclusão de que em determinadas situações as razões adotadas na justificação das decisões servem como elementos capazes de reduzir a indeterminação do discurso jurídico, podendo servir como concretizações reconstrutivas de mandamentos normativos.”

A tarefa de interpretar o texto legal não é simples, sendo frequente a existência de diversas decisões judiciais sobre uma mesma questão de direito em sentidos completamente opostos (por vezes proferidas entre turmas de um mesmo tribunal), como é o caso, por exemplo, da questão acerca da existência da prescrição intercorrente na Justiça do Trabalho, objeto de divergência entre o Tribunal Superior do Trabalho e o Supremo Tribunal Federal.

É precisamente por conta da existência dessas várias controvérsias judiciais que a opção por um sistema precedentalista parece ser bem-vinda, à medida que proporciona maior segurança jurídica aos cidadãos, vez que, em geral, o precedente formado quando da análise de uma questão deve ser aplicado quando essa mesma questão for novamente submetida ao órgão jurisdicional.

Dessa feita, a sistemática dos precedentes judiciais vinculantes possibilita que a

⁶⁷ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Curso de Processo Civil**: Tutela dos Direitos Mediante Procedimento Comum. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 606.

⁶⁸ *Ibid.*, p. 606.

aplicação das normas ocorra de maneira mais estável, além de mais previsível para os jurisdicionados, os quais poderão melhor adequar suas opções socioeconômicas⁶⁹ de acordo com as decisões judiciais.

3.4.1.2 *Equidade (igualdade)*

Pouco adianta a existência de igualdade perante a lei se não há igualdade na sua aplicação⁷⁰. Conforme ensina Gustavo Santana Nogueira⁷¹, o direito fundamental à igualdade, fundamenta a vinculação de precedentes judiciais, porquanto permite que casos semelhantes sejam julgados de maneira semelhante, evitando o tratamento arbitrário por parte do Estado-juiz a algum jurisdicionado.

A esse respeito, Frederick Schauer⁷² ensina que a equidade é alcançada “por regras decisórias destinadas para assegurar a coerência dentre uma série de questões”. Para o professor estadunidense, em se tratando de regras decisórias, quando a coerência é verificada entre indivíduos simultaneamente, fala-se em “igualdade”, ao passo que quando a coerência é verificada entre decisões judiciais proferidas em tempos distintos, fala-se em “precedente”. Assim, “igualdade e precedente são, respectivamente, os ramos espacial e temporal do mesmo e maior princípio normativo da coerência”⁷³.

3.4.1.3 *Eficiência da tomada de decisão e celeridade processual*

Frederick Schauer⁷⁴ leciona que a adoção de uma sistemática de precedentes judiciais vinculantes possibilita uma maior eficiência no processo de elaboração das decisões judiciais. É que, não existindo um precedente, o magistrado certamente terá que analisar a questão de forma minuciosa, identificando todos os seus pormenores. Contudo, quando há um precedente para a questão em análise, o julgador pode simplesmente optar por segui-lo, sem precisar analisar a fundo todas as minudências da questão⁷⁵, vez que estas já foram supostamente enfrentadas quando da criação do precedente, o que resulta, assim, em “uma

⁶⁹ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Curso de Processo Civil: Tutela dos Direitos Mediante Procedimento Comum**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 606.

⁷⁰ GRECO, Leonardo. **Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**. Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2006, p. 296.

⁷¹ NOGUEIRA, Gustavo Santana. **Precedentes vinculantes no direito comparado e brasileiro**. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 62.

⁷² SCHAUER, Frederick. Precedente. In: DIDIER JUNIOR, Fredie *et al* (Coord.). **Coleção Grandes Temas do novo CPC: Precedentes**. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 76.

⁷³ *Ibid.*, p. 76.

⁷⁴ *Ibid.*, p. 80.

⁷⁵ Não se exclui, entretanto, a possibilidade do *distinguishing*.

redução substancial no esforço decisório”.

Naturalmente, a redução do esforço argumentativo na decisão judicial pode contribuir para que determinados tipos de processos, em especial aqueles em que o precedente é reiteradamente aplicado, sejam julgados de forma cada vez mais célere, em observância ao direito fundamental da duração razoável do processo.

Ademais, o fortalecimento dos precedentes judiciais viabilizará cada vez mais as decisões monocráticas dos relatores, nos termos do artigo 932, incisos IV e V do NCPC⁷⁶, as quais tendem a ser mais céleres que as decisões colegiadas⁷⁷.

3.4.2 Desvantagens

3.4.2.1 “Engessamento” do Direito

Dizer que o Direito seria “engessado” com a opção por um sistema de precedentes equivale a dizer que este não mais “evoluiria”, vez que a solução dada a uma questão passada irremediavelmente vincularia a decisão a ser proferida a respeito da mesma questão no futuro.

Em verdade, a referida crítica despreza que, ainda que exista um precedente vinculante supostamente aplicável ao caso, o órgão julgador não está completamente a este vinculado, uma vez que fazer uso dos instrumentos de distinção (*distinguishing*) e de superação do precedente (*overruling* ou *overriding*), que serão pormenorizadas nas seções 3.6.1 e 3.6.2 deste trabalho, existindo até mesmo um procedimento específico para revisão e cancelamento das súmulas vinculantes.

3.4.2.2 Risco à independência do juiz

Há quem defenda que a adoção de um sistema precedentalista violaria o princípio da independência jurisdicional, visto que o magistrado não teria mais liberdade para julgar o

⁷⁶ Código de Processo Civil de 2015 - Art. 932. Incumbe ao relator: IV - negar provimento a recurso que for contrário a: a) súmula do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça ou do próprio tribunal; b) acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos; c) entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência; V - depois de facultada a apresentação de contrarrazões, dar provimento ao recurso se a decisão recorrida for contrária a: a) súmula do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça ou do próprio tribunal; b) acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos; c) entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência;

⁷⁷ Gustavo Santana Nogueira destaca o crescimento das decisões monocráticas no âmbito do STJ ainda na vigência do CPC/73. Segundo o processualista, no ano de 2008, a 1ª Seção do referido tribunal julgou 5.012 processos monocraticamente através dos relatores, ao passo que as decisões colegiadas do órgão foram 1.939; NOGUEIRA, Gustavo Santana. **Precedentes vinculantes no direito comparado e brasileiro**. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 87.

caso em razão da necessidade de replicar o precedente anteriormente firmado, o que ocasionaria, ainda, uma concentração de poder nos órgãos de cúpula do Judiciário.

Sobre o tema, Gustavo Santana Nogueira⁷⁸ defende, acertadamente, que o princípio da independência dos juízes não pode ser visto de uma maneira absoluta, pois o órgão julgador não pode interpretar e aplicar a norma legal ao seu talante, realizando a sua justiça, de acordo com as suas meras convicções pessoais. Fosse assim, certamente não haveria sentido em falar no caráter público da jurisdição, vez que as respostas jurisdicionais dadas a questões semelhantes poderiam ser completamente díspares, a depender unicamente do julgador, gerando um quadro de incerteza jurídica⁷⁹.

Nesse sentido, Teresa Arruda Alvim Wambier⁸⁰:

Havendo reiteradas e frequentes decisões do STJ, ainda que em processos individuais, a respeito de determinados assuntos, conservar-se intacta a liberdade do juiz, como se nada houvesse, seria negar ao STJ sua função paradigmática e afrontar o princípio da economia processual, já que muito provavelmente em momento posterior (salvo por razões contingenciais) a decisão de mérito a ser proferida naquele processo viria a conformar-se à posição então pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça.

3.4.2.3 Falta de legitimidade democrática do Judiciário

Sem dúvidas, um dos temas mais polêmicos acerca da opção por um sistema de precedentes vinculantes diz respeito à falta de legitimidade democrática do Judiciário, em especial dos seus órgãos de cúpula, que são os principais responsáveis pela criação dos precedentes vinculantes.

Afinal, qual a legitimidade democrática que um tribunal possui para a criação de uma regra geral e abstrata (tal qual uma lei) que deverá ser reproduzida futuramente quando da nova análise de igual questão? Ou ainda: por qual motivo uma decisão do Supremo Tribunal Federal, composto por 11 ministros, poderia reconhecer e declarar a inconstitucionalidade de uma lei elaborada por indivíduos eleitos conforme a decisão popular? Ao longo do tempo, vários foram os juristas que se debruçaram sobre essas questões, não havendo para elas apenas uma única resposta.

De início, pode-se afirmar, na linha do defendido por Alberto Bianchi, citado por

⁷⁸ NOGUEIRA, Gustavo Santana. **Precedentes vinculantes no direito comparado e brasileiro**. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 97.

⁷⁹ PARENTE, Eduardo de Albuquerque. **Jurisprudência – da divergência à uniformização**. São Paulo: Atlas, 2006, p. 21.

⁸⁰ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Controle das decisões judiciais por meio de recursos de estrito direito e de ação rescisória** – recurso especial, recurso extraordinário e ação rescisória: o que é uma decisão contrária à lei? São Paulo: RT, 2001, p. 132-133.

Gustavo Santana Nogueira⁸¹, que a previsão de um efetivo controle de constitucionalidade das leis pressupõe que essa função seja atribuída a algum “órgão”, o qual não pode fazer parte do Poder Legislativo, ante a maior segurança proporcionada quando o controlante e o controlado não se consolidam em uma mesma estrutura de poder. Ante a impossibilidade de atribuir essa tarefa ao Poder Legislativo, inegavelmente o mais democrático, esta deveria ser desempenhada pelo Poder Judiciário, eis que é “da sua essência verificar a validade das normas a serem aplicadas”⁸².

Em adição, pode-se argumentar que foi o próprio Poder Constituinte Originário (PCO) que estabeleceu a atual sistemática de controle de constitucionalidade das leis, atribuindo ao Supremo Tribunal Federal a tarefa de, por exemplo, processar e julgar originariamente a ação direta de inconstitucionalidade. Igualmente, também foi obra do PCO o mecanismo de seleção dos ministros do Supremo Tribunal Federal, que se perfaz com a indicação do ministro pelo Presidente da República e com a aprovação do indicado pelo Senado Federal. Dessa forma, não se poderia falar em ausência de legitimidade democrática, tendo em vista que é no PCO que a legitimação popular encontra seu ápice.

No que toca mais especificamente aos precedentes judiciais vinculantes, uma das formas de conferir-lhes maior legitimidade é justamente por meio da realização de audiências públicas e da utilização da figura do *amicus curiae* (“amigo da corte”), instrumentos que possibilitam maior participação social no processo de criação de precedentes, permitindo a pluralização do debate.

Nesse tocante, o NCPC merece os devidos encômios. Em primeiro lugar, porque generalizou a possibilidade de intervenção do amigo da corte, o qual pode participar de qualquer processo, desde que se trate de causa relevante, ou com tema muito específico ou ainda que tenha repercussão social⁸³⁸⁴. Em segundo lugar, porque estabeleceu a possibilidade de o *amicus curiae* recorrer de decisão que julgar o incidente de resolução de demandas repetitivas (e, para grande parte da doutrina processualista, recursos especiais ou

⁸¹ NOGUEIRA, Gustavo Santana. **Precedentes vinculantes no direito comparado e brasileiro**. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p.107.

⁸² *Ibid.*, p. 108.

⁸³ DIDIER JUNIOR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: Introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento**. 17. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 523.

⁸⁴ Código de Processo Civil de 2015 - Art. 138. O juiz ou o relator, considerando a relevância da matéria, a especificidade do tema objeto da demanda ou a repercussão social da controvérsia, poderá, por decisão irrecorrível, de ofício ou a requerimento das partes ou de quem pretenda manifestar-se, solicitar ou admitir a participação de pessoa natural ou jurídica, órgão ou entidade especializada, com representatividade adequada, no prazo de 15 (quinze) dias de sua intimação.

extraordinários repetitivos⁸⁵). Finalmente, porque previu que a alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos pode ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese⁸⁶.

3.5 Críticas à utilização dos precedentes judiciais no Brasil

Apesar de acima ter-se defendido a opção por um sistema de precedentes judiciais vinculantes, não se pode deixar de fazer duas críticas sobre o atual quadro de uso dos precedentes judiciais pelos diversos órgãos julgadores brasileiros.

Em primeiro lugar, consoante afirma Juraci Mourão Lopes Filho⁸⁷, não se pode confundir o precedente com a ementa do julgado. É que aquele deve ser apreendido com base na integralidade de decisão, levando em consideração não só a fundamentação jurídica (geralmente apresentada na ementa), mas também os fatos expostos, todos os argumentos utilizados, etc.

O mencionado professor assevera que essa distinção não costuma ser observada pelos tribunais pátrios, sendo comum que a “fundamentação” de um julgado ocorra por meio de simples referência ao número de outro processo e à leitura de sua ementa, como se o critério jurídico contido nesta devesse ser aplicado por mera subsunção ao novo caso. Utilizada desse modo, a fórmula geral trazida pela ementa passaria a ser a “solução invencível do caso jurídico presente”⁸⁸.

Em segundo lugar, constata-se que diversos julgadores, sem qualquer explicação lógica, utilizam indistintamente os termos “súmula”, “jurisprudência” e “precedente”, que não podem ser confundidos. Em verdade, precedente é um julgamento que pode ser tomado como referência em julgamentos posteriores. Quando reiteradamente aplicado, o precedente se transforma em jurisprudência, a qual, se acabar predominando em um tribunal, pode dar ensejo à edição de um enunciado na súmula da jurisprudência deste tribunal⁸⁹. Como se

⁸⁵ DIDIER JUNIOR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**: Introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento. 17. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 525.

⁸⁶ Código de Processo Civil de 2015 - Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: §2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

⁸⁷ LOPES FILHO, Juraci Mourão. **Os precedentes judiciais no constitucionalismo brasileiro contemporâneo**. Salvador: Juspodivm, 2014, p. 98.

⁸⁸ RAMIRES, Maurício. **Crítica à aplicação de precedentes do Direito brasileiro**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 45.

⁸⁹ DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito**

percebe, o precedente e a jurisprudência têm origem na atividade jurisdicional do Estado, enquanto a súmula decorre de sua atividade administrativa⁹⁰.

Em razão das categorizações apontadas, o órgão julgador deve utilizar o precedente, a jurisprudência e a súmula de acordo com suas peculiaridades. Como esclarece Juraci Mourão Lopes Filho⁹¹:

Precedente, como uma resposta isolada, só pode ser utilizado como padrão para casos futuros diante de uma similitude hermenêutica entre os casos. A jurisprudência, justamente por significar a reiteração de uma resposta hermenêutica em várias situações, pode ser utilizada sem a necessidade de uma similaridade mais estreita. Já a súmula é apenas ilustrativa da jurisprudência que representa, razão pela qual sua aplicação se restringe aos precisos lindes hermenêuticos dessa mesma jurisprudência.

3.6 Dinâmica dos precedentes⁹²

Não basta ao julgador, quando da análise de uma questão que lhe foi submetida, saber apreender a *ratio decidendi* do precedente que este considera supostamente aplicável, bem como conseguir identificar qual é a sua eficácia jurídica. Para além disso, parece essencial que o magistrado saiba efetivamente trabalhar com as diversas nuances que envolvem a interpretação e aplicação de um precedente, as quais serão sumariamente trabalhadas a seguir.

3.6.1 Distinção (*distinguishing*)

Em regra, o primeiro passo que o órgão julgador deve tomar ao analisar a questão em julgamento é verificar se existe algum precedente que lhe é aplicável. Havendo um precedente e sendo este dotado de eficácia vinculante, é necessário que se faça uma comparação (raciocínio analógico) entre a questão que deve ser resolvida e a paradigma, a fim de verificar se existem particularidades fático-jurídicas⁹³ naquela não consideradas nesta, como a ausência de identidade entre os fatos fundamentais. Não existindo, a solução dada à questão paradigma deve ser a mesma dada à questão a ser julgada; em outras palavras: o

Processual Civil: Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 487.

⁹⁰ LOPES FILHO, Juraci Mourão. **Os precedentes judiciais no constitucionalismo brasileiro contemporâneo**. Salvador: Juspodivm, 2014, p. 125.

⁹¹ *Ibid.*, p. 127.

⁹² Expressão utilizada por Fredie Didier Jr, Paulo Sarna Braga e Rafael Alexandria de Oliveira; DIDIER JUNIOR; BRAGA; OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 486.

⁹³ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Curso de Processo Civil**: Tutela dos Direitos Mediante Procedimento Comum. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 615.

precedente deve ser aplicado.

Contudo, caso a questão não seja idêntica ou ao menos semelhante àquela que deu mote ao precedente, deve-se proceder à distinção (*distinguishing*), podendo-se obter dois resultados distintos, quais sejam: (a) o órgão julgador conclui que, em razão das diferenças existentes entre a questão a ser resolvida e a paradigma, não é possível aplicar a *ratio decidendi* outrora firmada (*restrictive distinguishing*), situação em que poderá julgar o processo livremente (sem necessidade de observar o precedente); (b) o órgão julgador conclui que, apesar de existirem diferenças entre a questão a ser resolvida e a paradigma, faz-se necessário estender a mesma solução conferida a esta, aplicando a sua *ratio decidendi* (*ampliative distinguishing*)⁹⁴.

Didier, Braga e Oliveira⁹⁵ ensinam que o termo *distinguishing* pode ser utilizado em duas acepções: a primeira para designar o próprio método de comparação entre a questão que deve ser resolvida e a paradigma (*distinguishing-método*); a segunda para indicar o resultado a que se chegou com essa comparação, nos casos em que se conclui existir a diferença entre eles (*distinguishing-resultado*).

Vê-se, assim, que, por meio da técnica do *distinguishing*, o julgador, de forma fundamentada, pode deixar de aplicar um precedente dotado de eficácia vinculante por considerar que a questão a ser julgada difere daquela que serviu de base para a construção deste. É que, em razão do princípio da igualdade, duas questões diferentes não necessariamente merecem ser tratadas de forma exatamente igual.

3.6.2 Superação de precedentes: *overruling e overriding*

O sistema de precedentes envolve um aspecto temporal curioso: é que, como destaca Ana Beatriz Rebello Presgrave⁹⁶, uma decisão judicial hoje proferida, para resolver um problema surgido no passado, será utilizada futuramente para resolver problemas que eventualmente sequer ocorrerão. Assim, na linha do defendido por Duxbury⁹⁷, a criação de precedentes não envolve apenas um “olhar para trás”, mas também um “olhar para frente”.

Evidentemente, um precedente deve ser construído de forma que possua harmonia

⁹⁴ DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil: Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória**. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 491.

⁹⁵ *Ibid.*, p. 491.

⁹⁶ PRESGRAVE, Ana Beatriz Rebello. O precedente judicial e sua alteração: segurança jurídica e adequação do direito. In: DIDIER JUNIOR, Fredie *et al* (Coord.). **Coleção grandes temas do novo CPC: Precedentes**. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 593.

⁹⁷ DUXBURY, Neil. **The nature and authority of precedent**. Nova Iorque: Cambridge, 2008.

social e sistêmica em relação ao momento de sua criação, o que pode ser perdido com o avançar do tempo. Sendo assim, a existência de um coerente sistema precedentalista pressupõe a criação de instrumentos que possibilitem a superação dos precedentes, de forma que as novas decisões judiciais possam estar alinhadas às diversas mudanças sociais, econômicas, políticas, legislativas, etc., ocorridas ao longo do tempo. Afinal, o precedente não possuir qualquer pretensão de eternidade⁹⁸. Nesse mesmo sentido, Didier, Braga e Oliveira⁹⁹ afirmam que:

A possibilidade de mudança do entendimento é inerente ao sistema de precedentes judiciais. O dever de estabilidade da jurisprudência não impede a alteração do entendimento; ele impede a alteração injustificada desse entendimento. A modificação do entendimento pode revelar-se um imperativo de justiça. Esse é o ponto.

De forma bastante elogiável, o NCPC trouxe técnicas que permitem a superação dos precedentes judiciais com eficácia vinculante, estipulando em seu artigo 927, §§2º a 4º, algumas regras que devem ser observadas na alteração dos destes. A esse respeito, a doutrina processualista hodierna costuma falar, basicamente, em duas técnicas de superação de precedentes: o *overruling* e o *overriding*.

Ocorre o *overruling* quando o próprio tribunal que firmou o precedente reconhece a perda de sua força vinculante, o que enseja a sua substituição por outro precedente¹⁰⁰. Nos dizeres de Marinoni, Arenhart e Mitidiero¹⁰¹, o *overruling* constitui a “resposta judicial ao desgaste da congruência social e coerência sistêmica” do precedente.

O *overruling* pode ocorrer de forma expressa (*express overruling*), quando o tribunal realiza a substituição do precedente até então aplicável de forma explícita, ou de forma tácita (*implied overruling*), quando o tribunal simplesmente adota entendimento destoante do precedente até então aplicável, não fazendo qualquer tipo de menção a essa substituição. Em razão da necessidade de fundamentação adequada e específica para a modificação do precedente vinculante, nos moldes do estabelecido no artigo 927, §4º, do NCPC¹⁰², a doutrina rechaça a possibilidade de *implied overruling* no Brasil. Em adição, o

⁹⁸ CARVALHO, Thúlio Mesquita Teles de. **Precedentes judiciais e conceitos jurídicos indeterminados:** contribuições do código de processo civil de 2015 para a aplicação de expressões vagas. 132 f. Monografia - Curso de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2016, p. 79.

⁹⁹ DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil:** Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 495.

¹⁰⁰ *Ibid.*, p. 494.

¹⁰¹ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Curso de Processo Civil:** Tutela dos Direitos Mediante Procedimento Comum. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 616.

¹⁰² Código de Processo Civil de 2015 - Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: § 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos

overruling pode acontecer de maneira difusa, isto é, por meio de qualquer processo que chegue ao tribunal, ou de maneira concentrada, quando há a necessidade de instauração de procedimento autônomo e específico para possibilitar a revisão do precedente, como ocorre no pedido de revisão ou cancelamento de súmula vinculante, vide artigo 3º da Lei nº 11.417/06¹⁰³.

No ponto, o artigo 927, §2º, do NCPC,¹⁰⁴ trouxe importante regra acerca da possibilidade da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese anteriormente firmada, de forma a possibilitar a democratização do debate acerca da superação do precedente judicial com eficácia vinculante¹⁰⁵. Ainda, o artigo 927, §4º, do NCPC, anteriormente citado, dispõe que a superação de precedente judicial dotado de eficácia vinculante deve observar a necessidade de fundamentação adequada e específica, sendo certo que é preciso maior esforço argumentativo em uma decisão que supera um precedente do que em uma que apenas resolve pela aplicação deste¹⁰⁶.

O *overriding*, por sua vez, ocorre quando o precedente é superado pelo tribunal de forma apenas parcial¹⁰⁷, por meio da limitação do âmbito de incidência de um precedente, isto é, a norma contida no precedente continua incólume, mas há diminuição nas hipóteses fáticas em que esta é aplicável¹⁰⁸.

3.6.3 A questão temporal da superação de precedentes

A superação de um precedente envolve uma complicada questão temporal. Como já foi exposto, o sistema precedentalista possibilita uma maior previsibilidade por parte dos cidadãos acerca da resposta jurisdicional a ser dada quando da análise de alguma questão, de forma que estes passam a moldar suas escolhas e seus comportamentos econômicos e sociais

observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

¹⁰³ DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil: Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória**. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 495.

¹⁰⁴ Código de Processo Civil de 2015 - Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: § 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

¹⁰⁵ Apesar de os dispositivos acima só fazerem referência a “enunciado de súmula”, “jurisprudência pacificada” e a “julgamento de casos repetitivos”, grande parte da doutrina entende pela sua aplicabilidade quando da possibilidade de superação de qualquer precedente com força vinculante. Nesse sentido: DIDIER JUNIOR; BRAGA; OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 495.

¹⁰⁶ *Ibid.*, p. 497.

¹⁰⁷ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Curso de Processo Civil: Tutela dos Direitos Mediante Procedimento Comum**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 616.

¹⁰⁸ DIDIER JR.; BRAGA; OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 507.

conforme os precedentes judiciais.

Contudo, o que deve ocorrer quando um precedente é substituído por outro? Esses indivíduos que confiaram na resposta dada pelo Estado-juiz acerca de uma questão em um determinado período podem ser prejudicados com a aplicação do novel precedente? Por outro lado, os jurisdicionados que foram prejudicados por posicionamentos judiciais abandonados, ante a construção de novos precedentes, podem utilizá-los no intuito do alcance de suas pretensões?

Responder tais questionamentos não parece ser tarefa fácil, o que pode ser evidenciado pela existência de grande dissenso doutrinário. Em linhas gerais, pode-se dizer que o Estado-juiz, em nome dos princípios da segurança jurídica e da boa-fé, não deve frustrar a legítima confiança depositada pelo indivíduo em suas decisões¹⁰⁹. Didier, Braga e Oliveira¹¹⁰ asseveram que a conjugação dos dois princípios acima referidos “garante não só respeito ao passado, como também às expectativas legítimas que o comportamento do Judiciário – através de reiteradas decisões tomadas num mesmo sentido – incutiu nos jurisdicionados”.

Como dito, a doutrina não é unânime acerca da eficácia temporal da revogação do precedente. Didier, Braga e Oliveira¹¹¹, por exemplo, defendem que esta é retroativa, ao passo que Marília Siqueira da Costa¹¹² leciona que esta é prospectiva (em consonância com o enunciado n° 55 do Fórum Permanente de Processualistas Civis¹¹³). Segundo os mencionados processualistas¹¹⁴, é possível falar nas seguintes eficácias temporais da revogação de precedentes: (a) retroativa pura: a superação é aplicável aos casos passados, inclusive para os já transitados em julgado, sendo viável a propositura de rescisória para fazer prevalecer o novo entendimento; (b) retroativa clássica: a superação é aplicável a fatos passados, exceto aos que já tenham trânsito em julgado, não sendo possível a utilização de ação rescisória; (c) prospectiva pura: a superação é aplicável a fatos posteriores à decisão, não se aplicando,

¹⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Segurança Jurídica e eficácia temporal das alterações jurisprudenciais**. In: NERY JR., Nelson. CARRAZZA, Roque Antonio. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Efeito *ex nunc* e as decisões do STJ. São Paulo: Manole, 2007, p. 44.

¹¹⁰ DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil: Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória**. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 501.

¹¹¹ *Ibid.*, p. 499.

¹¹² COSTA, Marília Siqueira da. **As consequências da incidência do princípio da proteção da confiança na decisão de *overruling*: uma análise à luz do art. 521 do novo CPC**. In: Novas tendências do processo civil: estudos sobre o projeto do novo Código de Processo Civil. DIDIER JR., Fredie; FREIRE, Alexandre *et al.* V.3., Salvador: Editora Jus Podivm, 2014, p. 411.

¹¹³ Enunciado n° 55 do Fórum Permanente de Processualistas Civis: Pelos pressupostos do § 3° do art. 927, a modificação do precedente tem, como regra, eficácia temporal prospectiva. No entanto, pode haver modulação temporal, no caso concreto.

¹¹⁴ DIDIER JUNIOR; BRAGA; OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 504.

contudo, aos litigantes do caso em que se decidiu pela superação; (d) prospectiva clássica: a superação é aplicável a fatos acontecidos após a decisão, aplicando-se também aos litigantes do caso em que se decidiu pela superação; (e) prospectiva a termo: o tribunal fixa uma data determinada ou uma condição para a eficácia do precedente.

Nesse tocante, o artigo 927, §3º, do NCPC¹¹⁵, sem tomar partido por qualquer das eficácias acima mencionadas, prevê que, em nome do interesse social e da segurança jurídica, é possível que haja a modulação dos efeitos da decisão que altera a jurisprudência dominante no Supremo Tribunal Federal e nos Tribunais Superiores, ou aquela proveniente de julgamento de casos repetitivos, sendo certo que doutrina defende a aplicabilidade desse dispositivo no caso de alteração de qualquer precedente com eficácia normativa¹¹⁶.

Na linha do defendido por Ravi Peixoto¹¹⁷, parece correto o entendimento de que não há um tipo ideal de eficácia temporal da revogação de precedentes judiciais. Em verdade, cada caso deve ser tratado de acordo com as suas peculiaridades, de forma que não se cause maior injustiça. Defende-se ainda que, sempre que possível, o tribunal deve sinalizar (*signaling*) a possibilidade de mudança do seu entendimento, de maneira que o jurisdicionado não crie qualquer expectativa a respeito de sua futura aplicação.

3.7 Precedentes judiciais vinculantes e as novas figuras previstas pelo NCPC

3.7.1 Deveres dos tribunais

O NCPC pode ser visto como um divisor de águas no que toca aos precedentes judiciais no ordenamento jurídico brasileiro. É que, conforme assevera Fredie Didier Jr.¹¹⁸, o referido código será o “primeiro regramento da história [brasileira] sobre o que é um precedente, quais são seus efeitos, quem se vincula a ele, como se interpreta, além de regular o direito a demonstrar que um caso não se encaixa no precedente”.

¹¹⁵ Código de Processo Civil de 2015 - Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: § 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica..

¹¹⁶ Nesse sentido: COSTA, Marília Siqueira da. **As consequências da incidência do princípio da proteção da confiança na decisão de *overruling*: uma análise à luz do art. 521 do novo CPC**. In: Novas tendências do processo civil: estudos sobre o projeto do novo Código de Processo Civil. DIDIER JR., Fredie; FREIRE, Alexandre *et al.* V.3., Salvador: Editora Jus Podivm, 2014 p. 398.

¹¹⁷ PEIXOTO, Ravi. **A modulação da eficácia temporal na revogação de precedentes: uma análise a partir da segurança jurídica e da confiança legítima**. Dissertação de Mestrado. Recife: UFPE, 2015, p. 224.

¹¹⁸ DIDIER JUNIOR, Fredie. “**Reconhecimento de precedente judicial é principal mudança do Novo Código de Processo Civil**”. 2013. Disponível em: <http://www.amcham.com.br/comites/regionais/amcham-sao-paulo/noticias/2013/reconhecimento-de-precedente-judicial-e-principal-mudanca-do-novo-codigo-de-processo-civil>>. Acesso em: 15 agosto 2016.

De início, o artigo 926 do NCPC estabelece que “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”. Como se nota, o dispositivo legal trouxe uma série de deveres a serem observados pelos tribunais quando da construção e manutenção de seus precedentes¹¹⁹, consagrando o chamado *stare decisis* horizontal, visualizado pela necessidade interna de o tribunal respeitar seus precedentes.

De forma bastante concisa, pode-se dizer que o dever de uniformização impõe que o tribunal aja no sentido de solucionar a sua divergência interna, entre seus órgãos fracionários, acerca da mesma questão jurídica¹²⁰. No ponto, os parágrafos primeiro e segundo do artigo 926 do NCPC, lidos em conjunto, dispõem que “os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante”, os quais “devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação”.

O dever de estabilidade, por sua vez, compele o tribunal a observar os seus posicionamentos anteriores, os quais só podem ser superados por meio de argumentação específica e adequada, mediante decisão que possa ter sua eficácia modulada em respeito à segurança jurídica¹²¹.

Os deveres de integridade e coerência, apesar de distintos, guardam entre si bastante proximidade, motivo pelo qual parcela da doutrina processualista fala em dever de “consistência”, que abrangeria os dois primeiros mencionados. De acordo com a lição de Didier, Braga e Oliveira¹²², o dever de integridade diz respeito à ideia de unidade de Direito, enquanto o dever de coerência, em sua dimensão formal, está ligado à ideia de não-contradição, e, em sua dimensão substancial, à ideia de “conexão positiva de sentido”.

Apesar de não constar expressamente no artigo 926, fala-se também no dever de publicidade, segundo o qual os tribunais também devem dar publicidade adequada aos seus precedentes. Nesse sentido, o artigo 927, §5º, do NCPC estipula que “os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores”.

3.7.2 Precedentes judiciais obrigatórios no NCPC

O artigo 927, *caput* e incisos primeiro a quinto, do NCPC estabelece que “os

¹¹⁹ DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil**: Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 473.

¹²⁰ *Ibid.*, p. 474.

¹²¹ *Ibid.*, p. 474.

¹²² *Ibid.*, p. 473.

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”.

Trata-se, decerto, de um dos artigos mais polêmicos de todo o novel diploma processual, à medida que enumera um rol de precedentes obrigatórios para tribunais inferiores e juízes, consagrando o chamado *stare decisis* vertical. De fato, há intensa discussão doutrinária sobre o sentido do termo “observarão”. Para a maior parcela da doutrina, essa palavra deve ser entendida no sentido de que todos os precedentes contidos no referido dispositivo legal têm eficácia vinculante. Contudo, outra parte da doutrina sustenta, em síntese, que, como a CRFB/88 somente atribuiu efeito vinculante às súmulas vinculantes e às decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade, o legislador não poderia estender esse efeito aos demais precedentes.

Em verdade, de acordo com o escólio de Daniel Amorim Assumpção Neves¹²³, essa discussão deve dizer respeito tão somente à existência ou não da eficácia vinculante dos enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional (inciso quarto) e da orientação do plenário ou órgão especial em relação aos juízes e tribunais a estes vinculados, porquanto a obrigatoriedade dos precedentes elencados nos três outros incisos é prevista no próprio NCPC e em outros diplomas normativos (decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade: artigo 102, §2º, CRFB/88; súmula vinculante: artigo 103-A da CRFB/88; incidente de assunção de competência: artigo 947, §3º, do NCPC; resolução de demandas repetitivas: artigo 985 do NCPC; recursos especial e extraordinário repetitivos: artigo 1.040 do NCPC).

Apesar de o enfrentamento da questão acima exposta estar muito além dos objetivos do presente trabalho, entende-se que também os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional e a orientação do plenário ou órgão especial em relação aos juízes e tribunais a estes vinculados devam ter eficácia vinculante, vez que refletem o entendimento

¹²³ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil**. 8. ed. Salvador: Juspodivm, 2016, p. 1305.

pacificado no âmbito dos referidos tribunais, que por lógica, deve ser observado tanto pelos órgãos do mesmo tribunal quanto pelos órgãos jurisdicionais a eles vinculados.

Didier, Braga e Oliveira¹²⁴ ensinam que o artigo 927 do NCPC inovou ao trazer um rol de precedentes obrigatórios, que diferem entre si pelo seu procedimento de formação. Os aludidos processualistas defendem a eficácia vinculante de todos os precedentes constantes no referido dispositivo legal, chegando até mesmo a dizer que o rol apresentado não é taxativo, eis que o entendimento consolidado em súmula de cada tribunal, seja este qual for, deve ter eficácia obrigatória em relação ao próprio tribunal e aos juízes a este vinculado.

Dentre os precedentes apresentados pelo rol do artigo 927, merecem especial atenção os formados por meio de incidente de assunção de competência, de resolução de demandas repetitivas e de julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos, os quais formam o chamado microssistema de formação concentrada de precedentes obrigatórios¹²⁵. É que a obrigatoriedade das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle de constitucionalidade e das súmulas vinculantes resulta de mandamento constitucional, ao passo que a eficácia vinculante dos enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional e da orientação do plenário ou órgão especial em relação aos juízes e tribunais a estes vinculados pode ser encarada como uma decorrência dos deveres de estabilidade, integridade e coerência dos tribunais. Por isso, far-se-á em seguida uma breve exposição acerca do microssistema de formação concentrada de precedentes obrigatórios.

3.7.3 Breves considerações acerca do microssistema de formação concentrada de precedentes obrigatórios

De acordo com Didier e Cunha¹²⁶, o incidente de assunção de competência (IAC), o incidente de resolução de demandas repetitivas (IRDR), o julgamento de recursos extraordinário ou especial repetitivos e o procedimento de criação de súmula vinculante formam o chamado microssistema de formação concentrada de precedentes obrigatórios.

Apesar de existirem algumas peculiaridades quanto ao procedimento de formação de precedentes por meio do IAC, do IRDR e do julgamento de recursos repetitivos, pode-se

¹²⁴ DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil: Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória**. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 461.

¹²⁵ Expressão utilizada por Fredie Didier Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha; DIDIER JUNIOR, Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais**. 13. ed. Salvador: Juspodivm, 2016, p. 605.

¹²⁶ *Ibid.*, p. 605-606.

dizer que há entre estes “coerência e unidade sistêmica”, sendo-lhes igualmente aplicáveis normas que impõem, por exemplo, a ampliação da participação social (intervenção do *amicus curiae*, realização de audiências públicas, intervenção do Ministério Público, etc.), de forma a pluralizar o debate, a fundamentação reforçada e a ampla publicidade¹²⁷.

O órgão jurisdicional deve observância ao precedente criado a partir desse microssistema, podendo utilizá-lo, por exemplo, para proferir julgamento de improcedência liminar do pedido (artigos 332, incisos II e III, NCPC¹²⁸), para conceder tutela provisória de evidência (artigo 311, inciso II, NCPC¹²⁹), para decidir monocraticamente o recurso (artigo 932, inciso IV, alíneas “b” e “c” e inciso V, alíneas “b” e “c”, NCPC¹³⁰).¹³¹

Nesse tocante, diz-se que o IRDR e o julgamento dos recursos especial e extraordinário repetitivos são técnicas para a resolução de casos repetitivos, por meio das quais há tanto a solução do caso concreto, também denominado “caso-piloto”, quanto a fixação de uma tese jurídica (*ratio decidendi*) a ser aplicada a todos os demais casos que envolvam a mesma questão jurídica.

Conforme estatui o artigo 976 do NCPC, o IRDR é cabível em situação em que haja não só a “efetiva repetição de processos que contenham controvérsia sobre a mesma questão unicamente de direito”, mas também o “risco de ofensa à isonomia e à segurança jurídica”, podendo o incidente ser instaurado: a) pelo juiz ou relator, de ofício; b) a pedido das partes, por petição; c) a pedido do Ministério Público ou da Defensoria Pública, por petição¹³². Tal incidente pode ser suscitado tanto no âmbito dos tribunais superiores, em causas originárias ou em grau recursal, quanto no âmbito dos Tribunais de Justiça ou

¹²⁷ DIDIER JUNIOR, Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Curso de Direito Processual Civil: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais**. 13. ed. Salvador: Juspodivm, 2016, p. 606.

¹²⁸ Código de Processo Civil de 2015 - Art. 332. Nas causas que dispensem a fase instrutória, o juiz, independentemente da citação do réu, julgará liminarmente improcedente o pedido que contrariar: II - acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos; III - entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência.

¹²⁹ Código de Processo Civil de 2015 - Art. 311. A tutela da evidência será concedida, independentemente da demonstração de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo, quando: II - as alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documentalmente e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante.

¹³⁰ Código de Processo Civil de 2015 - Art. 932. Incumbe ao relator: IV - negar provimento a recurso que for contrário a: b) acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos; c) entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência; V- depois de facultada a apresentação de contrarrazões, dar provimento ao recurso se a decisão recorrida for contrária a: a) súmula do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça ou do próprio tribunal; b) acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos.

¹³¹ DIDIER JUNIOR; CUNHA, *op. cit.*, p. 605.

¹³² Código de Processo Civil de 2015 - Art. 977. O pedido de instauração do incidente será dirigido ao presidente de tribunal: I - pelo juiz ou relator, por ofício; II - pelas partes, por petição; III - pelo Ministério Público ou pela Defensoria Pública, por petição.

Tribunais Regionais Federais. Em arremate, pode-se dizer que a previsão do IRDR no NCPC visa a proporcionar “racionalização e eficiência diante dos conflitos de massa, evitando que haja ofensa à isonomia, à prestação jurisdicional em um tempo razoável e à segurança jurídica nos julgamentos de questões comuns de direito, material ou processual”¹³³.

Segundo o artigo 947 do NCPC, o IAC é cabível “quando o julgamento de recurso, de remessa necessária ou de processo de competência originária envolver relevante questão de direito, com grande repercussão social, sem repetição em múltiplos processos.” Tal incidente foi criado com o objetivo de possibilitar segurança jurídica, à medida que é instrumento apto a solucionar casos em que os diversos órgãos jurisdicionais proferem respostas díspares. O IAC é admissível em qualquer causa que tramite em tribunal (desde que ainda não julgada), podendo ser suscitado: a) de ofício, pelo relator; b) a pedido das partes; c) a pedido do Ministério Público ou da Defensoria Pública¹³⁴. Diferentemente do IRDR e do julgamento de recursos especial e extraordinário repetitivos, o IAC não se destina à racionalização dos conflitos em massa, mas sim à solução casos em que há questões relevantes, de grande repercussão social, em processo específico ou em processos que tramitem em pouca quantidade, sendo criada uma tese jurídica que deve ser observada por todos os juízes e órgãos fracionários, exceto se houver sua revisão¹³⁵.

¹³³ MENDES, Aluisio Gonçalves de Castro; SILVA, Larissa Clare Pochmann da. Precedente e IRDR: algumas considerações. In: DIDIER JUNIOR, Fredie *et al* (Coord.). **Coleção grandes temas do novo CPC: Precedentes**. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 567.

¹³⁴ Código de Processo Civil de 2015 - Art. 947. É admissível a assunção de competência quando o julgamento de recurso, de remessa necessária ou de processo de competência originária envolver relevante questão de direito, com grande repercussão social, sem repetição em múltiplos processos. § 1º Ocorrendo a hipótese de assunção de competência, o relator proporá, de ofício ou a requerimento da parte, do Ministério Público ou da Defensoria Pública, que seja o recurso, a remessa necessária ou o processo de competência originária julgado pelo órgão colegiado que o regimento indicar.

¹³⁵ Código de Processo Civil de 2015 - Art. 947. É admissível a assunção de competência quando o julgamento de recurso, de remessa necessária ou de processo de competência originária envolver relevante questão de direito, com grande repercussão social, sem repetição em múltiplos processos. § 3º O acórdão proferido em assunção de competência vinculará todos os juízes e órgãos fracionários, exceto se houver revisão de tese.

4 OS PRECEDENTES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Como foi exposto no primeiro capítulo deste trabalho, em razão da falta de organicidade do Direito Processual Tributário, o órgão administrativo julgador da lide tributária acaba, não raro, por vilipendiar as diversas garantias processuais dos contribuintes, também sendo comum, principalmente nas esferas estaduais e municipais, haver a prolação de decisões contraditórias no âmbito de um mesmo ente federativo, as quais conferem distinto tratamento a dois contribuintes que estão em mesma situação sem qualquer justificativa plausível.

Pois bem, a sistemática de precedentes vinculantes inaugurada pelo NCPC, tratada com maior minúcia no capítulo anterior, pode (e deve) ser utilizada na tentativa de conferir maior sistematicidade e unicidade à dinâmica da aplicação das normas que regem o processo administrativo tributário, de maneira a propiciar, entre outras vantagens, maior segurança jurídica ao contribuinte.

Deveras, como abaixo será exposto, para concretização desse fim, é necessário não apenas que os tribunais administrativos respeitem seus próprios precedentes, mas também recepcionem os precedentes judiciais vinculantes, formados à em conformidade com NCPC.

4.1 Conceito de precedente administrativo

Como se sabe, além de exercer a função tipicamente administrativa, a Administração Pública também executa, atipicamente, atividade de feições jurisdicionais¹³⁶, resolvendo um conflito por meio de um ato administrativo unilateral de cunho decisório¹³⁷ (uma decisão). Da mesma forma que ocorre por meio do exercício da atividade jurisdicional propriamente dita, a cargo do Poder Judiciário, quando o órgão julgador administrativo decide a questão que lhe é apresentada há, via de regra, a criação de duas normas jurídicas: uma particular e destinada a regular a questão individual e outra, obtida por meio do método indutivo e aplicável aos casos futuros substancialmente semelhantes ao caso particular que deu mote a sua criação. Essa segunda norma corresponde ao precedente administrativo.

De maneira equivalente, Gustavo Marinho de Carvalho¹³⁸ aduz que precedente

¹³⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 10.

¹³⁷ Celso Antônio Bandeira de Mello ensina que esse ato administrativo é chamado de “ato de administração contenciosa”; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 427.

¹³⁸ CARVALHO, Gustavo Marinho de. **Precedentes administrativos no direito brasileiro**. São Paulo: Contracorrente, 2015, p. 121.

administrativo pode ser conceituado como a “norma jurídica extraída por indução de um ato administrativo individual e concreto, do tipo decisório, ampliativo ou restritivo da esfera jurídica dos administrados, e que vincula o comportamento da Administração Pública para todos os casos posteriores e substancialmente similares”. Para o administrativista, o precedente administrativo guarda relação direta com o conteúdo (disposição jurídica expressada¹³⁹) e o motivo (pressuposto de fato¹⁴⁰) do ato administrativo de decisório¹⁴¹.

4.2 Pressupostos para a aplicação dos precedentes administrativos

A doutrina nacional, a exemplo de Gustavo Marinho de Carvalho¹⁴², costuma indicar quatro pressupostos para a correta aplicação dos precedentes administrativos, os quais devem ser conjuntamente preenchidos. São eles: (a) identidade subjetiva da Administração Pública; (b) identidade objetiva fundamental entre as situações fáticas de cada caso; (c) identidade das normas jurídicas superiores incidentes; (d) legalidade do ato administrativo do qual se extraiu o precedente. A seguir, far-se-á uma breve exposição acerca de cada um desses pressupostos.

4.2.1 Identidade subjetiva da Administração Pública

Em razão da autonomia administrativa conferida aos diversos entes e entidades que compõem a Administração Pública, o precedente só tem o condão de vincular a atuação da entidade ou do ente administrativo que emitiu o ato administrativo. Como afirma Gustavo Marinho de Carvalho¹⁴³, “o precedente a ser invocado pelo administrado deve provir da mesma Administração Pública, seja ela direta ou indireta”. Assim, um precedente do Estado do Ceará, por exemplo, não possui eficácia vinculante perante a União Federal.

Naturalmente, a obrigatoriedade do precedente deve ser observada no âmbito de toda a unidade administrativa do ente ou da entidade, não importando a sua subdivisão em órgãos dotados de competências distintas¹⁴⁴, sendo essencial não só que o órgão respeite seus próprios precedentes (*stare decisis* horizontal), mas também os precedentes dos que lhe são

¹³⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 395.

¹⁴⁰ *Ibid.*, p. 401.

¹⁴¹ CARVALHO, Gustavo Marinho de. **Precedentes administrativos no direito brasileiro**. São Paulo: Contracorrente, 2015, p. 124.

¹⁴² *Ibid.*, p. 149.

¹⁴³ *Ibid.*, p. 150.

¹⁴⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 2.ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 2011, p. 239.

superiores (*stare decisis* vertical).

4.2.2 Identidade objetiva fundamental entre as situações fáticas de cada caso

O órgão julgador administrativo, da mesma forma que o jurisdicional, deve realizar um cotejo entre o suporte fático que foi considerado essencial para a formação do precedente e o suporte fático da questão em análise, só devendo aplicar a mesma *ratio decidendi* caso haja “similitude substancial”¹⁴⁵ entre ambos.

Tal necessidade decorre da constatação de que, em razão do princípio da igualdade, a aplicação do precedente não deve levar em consideração apenas a tese jurídica que foi encampada neste, mas também os fatos que foram considerados relevantes para a prolação da decisão que o constituiu.

Percebe-se, dessa forma, a importância do *distinguishing* também na dinâmica de aplicação dos precedentes administrativos.

4.2.3 Identidade das normas jurídicas superiores incidentes

Gustavo Marinho de Carvalho¹⁴⁶ ensina que um precedente administrativo pode ser extirpado do mundo jurídico pelo Poder Legislativo por meio da alteração ou revogação de um dispositivo legal ou constitucional que serviu de base para a sua formação.

Por essa razão, para o referido professor, a aplicação de um precedente pressupõe que as normas jurídicas que serviram de base para a sua criação não tenham sofrido qualquer modificação significativa.

4.2.4 Legalidade do ato administrativo originário

Como se sabe, a Administração Pública só pode agir *secundum legem*, sendo o princípio da legalidade apontado como “capital para a configuração do regime jurídico-administrativo”¹⁴⁷, razão pela qual o precedente administrativo não pode ser formado à margem da legalidade. Contudo, caso isso aconteça, este deve ser retirado do mundo jurídico, seja pela própria Administração Pública, no exercício do seu poder de autotutela, seja pelo Poder Judiciário.

¹⁴⁵ CARVALHO, Gustavo Marinho de. **Precedentes administrativos no direito brasileiro**. São Paulo: Contracorrente, 2015, p. 152.

¹⁴⁶ *Ibid.*, p. 154.

¹⁴⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 102.

4.3 Fundamentos para a eficácia vinculante dos precedentes administrativos

Mesmo não havendo número satisfatório de normas jurídicas acerca dos precedentes administrativos, Gustavo Marinho de Carvalho¹⁴⁸ apresenta robustas justificativas para se defender a eficácia vinculante destes perante a própria Administração Pública, as quais serão abaixo reproduzidas.

Convém destacar, contudo, que alguns dos argumentos utilizados pelo aludido publicista já foram apresentados neste trabalho quando da análise das vantagens proporcionadas pela utilização de um sistema de precedentes judiciais vinculantes, vide seções 3.4.1.1 e 3.4.1.2, que tratam, respectivamente do princípio da segurança jurídica e do princípio da equidade (igualdade), igualmente aplicáveis neste ponto, motivo pelo qual não serão novamente revisitados.

4.3.1 Princípio da boa-fé

As relações travadas entre a Administração Pública e o administrado devem ser pautadas em consonância com o princípio da boa-fé¹⁴⁹, o qual valoriza comportamentos sinceros, éticos, leais e coerentes, em detrimento de condutas astuciosas, eivadas de malícia¹⁵⁰. Em outras palavras, pode-se dizer que pelo princípio da boa-fé, deve haver o respeito da legítima confiança depositada pelos administrados na Administração Pública e vice-versa¹⁵¹.

Quando um tribunal administrativo analisa a situação de um determinado indivíduo (que questiona sobre o direito de gozar de um determinado benefício tributário em razão de uma situação “X”, por exemplo) e entende que o tratamento que lhe merece ser dispensado é o “Y”, é evidente que os demais administrados que se encontrem nessa mesma situação “X” passem a confiar legitimamente que a Administração Pública igualmente lhes dispensará o tratamento “Y”. Como é evidente, caso o órgão julgador administrativo, sem qualquer expor qualquer justificativa plausível, decidisse de outra forma, haveria

¹⁴⁸ CARVALHO, Gustavo Marinho de. **Precedentes administrativos no direito brasileiro**. São Paulo: Contracorrente, 2015, p. 131.

¹⁴⁹ Lei nº 9.784/99 – Art. 2º, parágrafo único, inciso IV. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé.

¹⁵⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 123.

¹⁵¹ CARVALHO, *op. cit.*, p. 139

amesquinamento o do princípio da boa-fé, ante a ausência de coerência entre as decisões.

É exatamente por isso que o princípio da boa-fé é fundamento para a obrigatoriedade dos precedentes administrativos. Em razão da necessidade de proteção da confiança legítima, havendo precedente acerca de uma determinada questão, é imperioso que este seja adotado quando da análise de uma questão substancialmente semelhante a que deu origem ao referido precedente, a menos que seja necessária a superação deste (*overruling* ou *overriding*), o que, contudo, demanda alta carga argumentativa por parte do órgão julgador administrativo.

Como destaca Gustavo Marinho de Carvalho¹⁵², o princípio da boa-fé, além de fundamentar a obrigatoriedade do precedente administrativo, também é justificativa para que a superação destes tenha efeitos prospectivos puros. Da mesma forma ensina Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁵³, o qual defende que as “orientações firmadas pela Administração em dada matéria não podem, sem prévia e pública notícia, ser modificadas em casos concretos para fins de sancionar, agravar a situação dos administrados ou denegar-lhes pretensões, de tal sorte que só se aplicam aos casos ocorridos depois de tal notícia¹⁵⁴”.

No tocante, o artigo 100 do CTN¹⁵⁵ funciona como importante elemento de proteção da confiança dos atos administrativos em matéria fiscal. Esse dispositivo trouxe um rol de normas complementares “das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos” em matéria tributária, as quais, caso observadas pelo contribuinte, “excluem a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora, e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo”. Dentre as referidas normas complementares, estão justamente “as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa” (inciso II). Sendo assim, caso o contribuinte adote determinada conduta em conformidade com o entendimento que prevaleceu em uma decisão proferida no contencioso fiscal, a posterior mudança dessa orientação poderá até provocar a necessidade de

¹⁵² CARVALHO, Gustavo Marinho de. **Precedentes administrativos no direito brasileiro**. São Paulo: Contracorrente, 2015, p. 139.

¹⁵³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 123.

¹⁵⁴ Nesse sentido: Código Tributário Nacional - Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

¹⁵⁵ Código Tributário Nacional - Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

o administrado pagar o tributo que deixou de recolher em virtude do entendimento abandonado, mas este ficará totalmente livre de multas, juros e correção monetária.

Sacha Calmon Navarro Coêlho¹⁵⁶ tece interessante crítica a esse artigo. Segundo o tributarista, a decisão tomada pelo tribunal administrativo em um contencioso fiscal produz não somente um efeito *inter partes* entre o Fisco e contribuinte que gerou a controvérsia, mas também um efeito *erga omnes*, alcançando “todos os contribuintes que estiverem em situação análoga à da parte que suscitou o ato”. Por isso, o ideal seria que o CTN tivesse previsto a “irretroatividade *erga omnes* das decisões administrativas e dos atos normativos das autoridades administrativas”, de forma a dispensar o cidadão que seguiu a orientação do órgão julgador administrativo não só do pagamento das penalidades, da cobrança dos juros de mora e da atualização do valor monetário, mas também do próprio pagamento do tributo. Sem dúvidas, esse é o entendimento que mais prestigia os princípios da boa-fé e da segurança jurídica.

4.3.2 Princípio da eficiência¹⁵⁷

Pelo princípio da eficiência, introduzido na CRFB/88 pela Emenda Constitucional nº 19/1998¹⁵⁸, a Administração Pública deve executar suas atividades com rapidez, perfeição e rendimento¹⁵⁹. Em razão da necessidade de ser eficiente, o tribunal administrativo deve otimizar sua atuação, de maneira a proferir suas decisões em um intervalo de tempo razoável, evitando o prolongamento desnecessário de um estado de incerteza jurídica.

Pois bem, a eficácia vinculante dos precedentes está diretamente relacionada com a necessidade de a Administração Pública ser eficiente. É que, como melhor detalhado na seção 3.4.1.3 do presente trabalho, o órgão julgador que opta por seguir um precedente pode proferir uma decisão com uma menor carga argumentativa, vez que não precisa revisitar todos os argumentos expostos pelas partes, de forma a economizar o tempo necessário ao fim do processo.

Por outro lado, não se pode olvidar que o órgão julgador que opta pela superação do precedente deve proferir uma decisão com uma alta carga argumentativa, articulando

¹⁵⁶COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 626.

¹⁵⁷ Também denominado de princípio da boa administração.

¹⁵⁸ Constituição da República Federativa do Brasil - Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...).

¹⁵⁹ CARVALHO, Gustavo Marinho de. **Precedentes administrativos no direito brasileiro**. São Paulo: Contracorrente, 2015, p. 141.

logicamente os fundamentos que o levou a resolver a questão de outra forma, de maneira que, com o avançar do tempo, as decisões com argumentos mais fracos tendem a ceder lugar àquelas que possuem justificativas mais robustas. Em outras palavras: há também o aumento na qualidade das decisões judiciais.

Note-se, contudo, que a necessidade de fundamentação específica quando da superação do precedente (ou distinção de casos) não proporciona a morosidade das decisões, visto que, em primeiro lugar, em um país cujo sistema de precedentes é consolidado (precedentes formados historicamente) as decisões que acabam por seguir o precedente são bem mais frequentes que aquelas optam pela sua superação. Além disso, ainda que a decisão que escolha pela superação do precedente seja mais lenta, a sua *ratio decidendi* será novamente aplicada de maneira célere aos demais casos semelhantes que surgirem.

Assim, vê-se que o sistema precedentalista não proporciona apenas maior celeridade às decisões judiciais, mas também a melhora na qualidade destas, em prestígio ao princípio da eficiência. Esse fator pode ser decisivo para evitar a perpetuidade das decisões proferidas pelos órgãos julgadores administrativos que tolhem as garantias processuais dos contribuintes, tão comuns nos âmbitos municipais e estaduais.

4.3.3 Artigos 2º, parágrafo único, inciso XIII e 50, inciso VII, da Lei nº 9.784/99

Além dos princípios acima mencionados (e dos princípios da igualdade e da segurança jurídica, tratados nas seções 3.4.1.1 e 3.4.1.2 deste trabalho), Gustavo Marinho de Carvalho¹⁶⁰ defende que os artigos 2º, parágrafo único, inciso XIII e 50, inciso VII, da Lei nº 9.784/99 também fundamentam a obrigatoriedade dos precedentes administrativos. Contudo, assim como o publicista, é necessário fazer uma prévia explicação: é que ambos os dispositivos tratam especificamente acerca da superação dos precedentes administrativos. Assim, parte-se “do momento em que a Administração Pública deixará de observar um precedente administrativo em determinado caso, para se justificar que estes devem ser obrigatoriamente observados caso não se esteja diante de uma hipótese de superação do precedente administrativo”. Ainda, faz-se necessário relembrar que, conforme visto na seção 2.3 do presente estudo, a Lei nº 9.784/99 é aplicável de forma analógica às diversas leis que tratam sobre o processo administrativo tributário no Brasil, de forma que os artigos citados acima também fundamentam a obrigatoriedade dos precedentes administrativos no âmbito

¹⁶⁰CARVALHO, Gustavo Marinho de. **Precedentes administrativos no direito brasileiro**. São Paulo: Contracorrente, 2015, p. 131.

destas.

O artigo 2º, parágrafo único, inciso XIII da Lei nº 9.784/99¹⁶¹ dispõe que no processo administrativo deve ser observado o critério de “interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público que se dirige, vedada a aplicação retroativa da nova interpretação”. Como se percebe, o dispositivo, em sua parte final, determina a irretroatividade do novo entendimento da Administração Pública, o qual só alcançará as situações jurídicas consolidadas após a mencionada mudança, equiparando a nova interpretação à edição de uma nova norma jurídica¹⁶². Trata-se de mais um argumento para a defesa de que a superação dos precedentes deve ter efeitos prospectivos puros.

Pois bem, se a alteração de um entendimento da Administração Pública só deve produzir efeitos para situações que tenham ocorrido após a referida mudança, pode-se afirmar que “enquanto vigorar determinada interpretação, deve ser ela obrigatoriamente observada pela Administração Pública”¹⁶³. É que “caso a Administração Pública não estivesse vinculada aos seus precedentes, esta poderia alterá-los sem qualquer obstáculo, porquanto inexistiria consequência jurídica, salvo o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”¹⁶⁴.

Deve-se ponderar, contudo, que o supracitado dispositivo tem por desiderato proteger a legítima confiança que os administrados depositam nas orientações firmadas pela Administração Pública, de tal sorte que a alteração da interpretação que seja favorável àqueles (exclusão de uma multa, por exemplo) deverá retroagir. É que como o cidadão foi beneficiado com a mudança da orientação, não há falar em mácula a sua legítima confiança¹⁶⁵.

Por sua vez, o artigo 50, inciso VII, da Lei nº 9.784/99 estabelece que “os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais”. Para Gustavo Marinho de Carvalho¹⁶⁶, o rol apresentado pelo dispositivo é meramente exemplificativo, também podendo abarcar os

¹⁶¹ Lei nº 9.784/99 – Art. 2º, parágrafo único, inciso XIII. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: XIII – interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

¹⁶² CARVALHO, Gustavo Marinho de. **Precedentes administrativos no direito brasileiro**. São Paulo: Contracorrente, 2015, p. 143.

¹⁶³ *Ibid.*, p. 144.

¹⁶⁴ *Ibid.*, p. 144.

¹⁶⁵ *Ibid.*, p. 145.

¹⁶⁶ *Ibid.*, p. 146.

precedentes administrativos. Dessa feita, assim como ocorre com o precedente judicial, é necessário que haja fundamentação específica quando da superação de um precedente administrativo, de forma que o ato administrativo contrário a este que não contenha as razões para a superação, ou que possua razões insubsistentes, deve ser invalidado. Dito de outra forma: o precedente administrativo tem importância jurídica, devendo ser observado pela Administração Pública até o momento em que haja razões suficientes para seu abandono.

4.3.4 Artigo 15 do NCPC

Conforme dito na seção 2.5 deste estudo, o artigo 15 do NCPC determina a aplicabilidade supletiva e subsidiária das suas normas quando houver ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos¹⁶⁷. Pela aplicação subsidiária, o NCPC funciona como um elemento de integração, preenchendo as lacunas existentes nos processos eleitorais, trabalhistas e administrativos. Pela aplicação supletiva, lado outro, o novel diploma processual pode ser aplicado mesmo quando não haja omissão legal, atuando na complementação dos institutos já disciplinados pelas normas que regem os processos eleitorais, trabalhistas e administrativos.

Sem dúvidas, o referido dispositivo é mais um fundamento para a defesa da obrigatoriedade de a Administração Pública observar seus próprios precedentes, eis que viabiliza a aplicação do arcabouço da nova sistemática dos precedentes judiciais, prevista no próprio NCPC aos processos administrativos. Com efeito, apesar de os artigos 2º, parágrafo único, inciso XIII e 50, inciso VII, da Lei nº 9.784/99 poderem ser utilizados como justificativas para a eficácia vinculante dos precedentes administrativos, este diploma normativo não tratou com profundidade a respeito da dinâmica dos precedentes administrativos (criação, aplicação, distinção, superação, etc.), existindo lacuna legal, a qual foi preenchida pelas normas do NCPC, que se aplicam subsidiariamente. Aliás, mesmo que a Lei nº 9.784/99 tivesse tratado com mais minúcia acerca dos precedentes administrativos, as normas do NCPC continuariam aplicáveis, vez que este também se aplica supletivamente.

Deve-se ponderar, contudo, que em razão das peculiaridades existentes entre o processo administrativo e o processo judicial, não parece ser defensável a aplicação integral das normas do NCPC que regem os precedentes judiciais no âmbito do processo administrativo. Apesar disso, as determinações da lei adjetiva civil que formam o instrumental

¹⁶⁷ Código de Processo Civil de 2015 – Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

do sistema precedentalista judicial parecem ser perfeitamente aplicáveis ao cotidiano do contencioso administrativo tributário, dentre as quais: dever de uniformização das decisões dos tribunais, dever de os órgãos julgadores observarem as próprias decisões (*stare decisis* horizontal) e as dos órgãos julgadores superiores (*stare decisis* vertical), dever de publicidade dos precedentes, etc., as quais já foram devidamente trabalhadas ao longo do presente trabalho.

4.4 Fundamentos para a recepção dos precedentes judiciais vinculantes pelos tribunais administrativos

4.4.1 Considerações Iniciais

Ainda é comum, mormente em âmbito estadual ou municipal, a existência de decisões proferidas no contencioso administrativo tributário em sentido totalmente contrário aos entendimentos firmados pelos principais tribunais judiciais pátrios, cenário que não é desejável, vide motivos a seguir aduzidos.

Em primeiro lugar, essa situação leva o contribuinte a desacreditar no processo administrativo tributário, o qual não deveria ser encarado “como uma mera instância a ser percorrida, mas como um instrumento de pacificação social e redução da complexidade”¹⁶⁸.

Além disso, não se pode perder de vista que o Poder Judiciário tem como função típica o exercício da jurisdição, por meio da qual o Direito é efetivamente e definitivamente concretizado¹⁶⁹. A decisão judicial, segundo Misabel Derzi, acaba por firmar um das possíveis alternativas de sentido dos enunciados legislativos, fechando as demais alternativas¹⁷⁰. Ora, como ordenamento jurídico é uno, contínuo e prestigia a segurança jurídica, a Administração Pública deve observar, sempre que possível, a interpretação da norma jurídica dada pelo Poder Judiciário. Não é justificável, por exemplo, a continuidade da aplicação pela Administração Pública de uma lei declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal

¹⁶⁸ FARO, Maurício Pereira; MOREIRA, Bernardo Motta. **O Novo CPC e os reflexos no processo tributário administrativo**. Disponível em: <<http://jota.info/o-novo-cpc-e-os-reflexos-no-processo-tributario-administrativo>>. Acesso em: 10 set. 2016.

¹⁶⁹ Constituição da República Federativa do Brasil - Art. 5º, inciso XXXV. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

¹⁷⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência**: a proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar, São Paulo: Noeses, 2009, p. 257 *apud* FARO, Maurício Pereira; MOREIRA, Bernardo Motta. **O Novo CPC e os reflexos no processo tributário administrativo**. Disponível em: <<http://jota.info/o-novo-cpc-e-os-reflexos-no-processo-tributario-administrativo>>. Acesso em: 10 set. 2016.

em sede de controle concentrado, ainda que esta seja mais benéfica ao erário público.

Aliás, como ensina Juarez Freitas¹⁷¹, o princípio da moralidade impõe que a Administração Pública respeite não só os cidadãos, mas também as instituições, motivo pelo qual não pode “dar o tenebroso exemplo de litigância de má-fé ou maneirista descaso em relação ao sentido máximo do plexo normativo, emprestado pelo Poder Judiciário”. Contudo, na mesma linha do que expõe o aludido professor, não se está aqui defendendo, por óbvio, a mera subserviência da Administração Pública ao Poder Judiciário, a qual pode sim se insurgir contra a decisão judicial que entenda equivocada, desde que o faça “pelas vias apropriadas, jamais simplesmente pelo bafejo da absurda tese da falta de caixa”¹⁷².

Ainda, não se pode negar que a baixa qualidade das decisões administrativas acabar por transferir a resolução das pendengas ao Poder Judiciário, que fica cada vez mais abarrotado de processos, o que contribui para a maior morosidade na análise destes¹⁷³.

Por essas razões, defende-se que os órgãos julgadores das lides tributárias desenroladas no âmbito da Administração Pública devem recepcionar, isto é, observar os precedentes judiciais vinculantes, formados em conformidade com o NCPC, entendimento que já podia ser extraído até mesmo antes da edição deste código, conforme abaixo será demonstrado.

4.4.2 Portaria n° 586 do Ministério da Fazenda

A Portaria n° 586 do Ministério da Fazenda, publicada no Diário Oficial da União no dia 22 de dezembro de 2010, alterou o Regimento Interno do CARF, para entre outros fins, determinar que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, por meio da sistemática de recurso especial repetitivo, devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, devendo haver também o sobrestamento do julgamento dos recursos administrativos sempre que o Supremo sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que proferida a decisão¹⁷⁴.

¹⁷¹ FREITAS, Juarez. **Respeito aos Precedentes Judiciais Iterativos pela Administração Pública**. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/47130/45706>>. Acesso em: 25 set. 2016

¹⁷² *Ibid.*

¹⁷³ CARVALHO, Gustavo Marinho de. **Precedentes administrativos no direito brasileiro**. São Paulo: Contracorrente, 2015, 142.

¹⁷⁴ Portaria n° 586 do Ministério da Fazenda - Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei n° 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil,

Como se nota, o ato normativo possibilitou maior afinidade entre as decisões do CARF e as do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, consolidando a cooperação entre os Poderes da República¹⁷⁵, de forma a prestigiar a segurança jurídica dos contribuintes. Por esse mesmo motivo, boa parte da doutrina hodierna defende a possibilidade de o CARF deixar de aplicar determinada lei que já foi julgada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ainda que no âmbito do controle difuso¹⁷⁶. Nesse mesmo sentido, o artigo 48, §2º, da Lei nº 15.614/2014, que disciplina o contencioso administrativo tributário no Estado do Ceará, o qual também permite o afastamento da aplicação da norma pela autoridade julgadora em razão de súmula vinculante¹⁷⁷.

Vale ressaltar que, na linha do que foi exposto na seção 3.7.2 deste estudo, as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade, os enunciados de súmula vinculante, as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal, proferidas em sede de repercussão geral, e as do Superior Tribunal de Justiça, por meio da sistemática dos recursos especiais repetitivos, foram consideradas pelo NCPC como precedentes judiciais com eficácia vinculante, formando, os três últimos, o chamado microsistema de formação concentrada de precedentes obrigatórios.

Destarte, constata-se que a previsão de eficácia vinculante dos referidos precedentes pelo NCPC apenas ratificou a já reconhecida obrigatoriedade de sua observância pela Administração Pública.

4.4.3 Artigo 19 da Lei nº 10.522/2002

O artigo 19 da Lei nº 10.522/2002¹⁷⁸, alterado significativamente pela Lei nº

deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julamento dos recursos no âmbito do CARF. § 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

¹⁷⁵ FARO, Maurício Pereira; MOREIRA, Bernardo Motta. **O Novo CPC e os reflexos no processo tributário administrativo**. Disponível em: <<http://jota.info/o-novo-cpc-e-os-reflexos-no-processo-tributario-administrativo>>. Acesso em: 10 set. 2016.

¹⁷⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 133.

¹⁷⁷ Lei 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.

¹⁷⁸ Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004) I - matérias de que trata o art. 18; II - matérias que,

12.884/2013, pode ser apontado como o principal fundamento legal acerca da necessidade de recepção pela Administração Pública Tributária Federal das principais decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, pelo Superior Tribunal de Justiça e pelos demais Tribunais Superiores, eis que possui comandos que condicionam não só a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, mas também da Receita Federal do Brasil.

De início, o seu *caput* estabelece que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional fica autorizada a “não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistam outro fundamento relevante”, quando a tese fazendária for contrária à: (a) decisão do Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, e decisão do Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos especiais repetitivos, com exceção das que ainda possam ser revistas pelo Supremo Tribunal Federal; (b) jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, devidamente ratificada por ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional aprovado pelo Ministro da Fazenda.

Como destacam Didier, Braga e Oliveira¹⁷⁹, diferentemente do que faz parecer o dispositivo, o Procurador da Fazenda não tem apenas uma faculdade, mas sim o dever de

em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) III - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013) IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013) V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013). § 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá, expressamente: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) I - reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, inclusive em embargos à execução fiscal e exceções de pré-executividade, hipóteses em que não haverá condenação em honorários; ou (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013) II - manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013) § 2º A sentença, ocorrendo a hipótese do § 1º, não se subordinará ao duplo grau de jurisdição obrigatório. § 3º Encontrando-se o processo no Tribunal, poderá o relator da remessa negar-lhe seguimento, desde que, intimado o Procurador da Fazenda Nacional, haja manifestação de desinteresse. § 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) § 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) § 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013) § 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.

¹⁷⁹ DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil: Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória**. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 462.

adotar uma das posturas previstas quando verificar a existência de conflito entre um dos precedentes acima mencionados e a tese da Fazenda Pública, o que somente não deverá ocorrer em caso de *overruling* ou *reversal*¹⁸⁰. Aliás, o próprio parágrafo primeiro do artigo aludido determina que, nas hipóteses previstas no *caput*, o Procurador da Fazenda “deverá”:

- (a) reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, inclusive em embargos à execução fiscal e exceções de pré-executividade, ocasião em que a Fazenda Pública não será condenada ao pagamento dos honorários sucumbenciais;
- (b) manifestar o desinteresse em recorrer, quando da intimação judicial.

Em quaisquer dessas situações, a sentença não estará sujeita à remessa necessária. Contudo, caso o processo já esteja no Tribunal, o relator poderá negar seguimento à remessa necessária, sendo imprescindível, para tanto, que o Procurador da Fazenda Nacional seja ouvido e manifeste o desinteresse.

No que tange mais especificamente em relação à atuação da Receita Federal do Brasil, o parágrafo quarto do referido artigo, de maneira análoga ao disposto em seu *caput*, aduz que esta não poderá constituir créditos tributários em contrariedade à:

- (a) decisão do Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, e decisão do Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos especiais repetitivos, desde que exista prévia manifestação favorável do Procurador-Geral da Fazenda Nacional;
- (b) jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, devidamente ratificada por ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional aprovado pelo Ministro da Fazenda.

Além disso, nas duas hipóteses anteriormente aventadas, as unidades da Secretaria da Receita Federal são obrigadas a reproduzir em suas decisões o conteúdo dos precedentes judiciais, sendo possível até que a autoridade lançadora reveja de ofício o lançamento tributário, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, na tentativa de adequá-lo a estes.

Decerto, o artigo 19 da Lei nº 10.522/2002, com redação dada pela Lei nº 12.884/2013, merece os devidos encômios, vez que, além de servir como fundamento para a defesa da necessidade da observância dos precedentes judiciais pela Administração Pública Tributária Federal, serve como importante instrumento de segurança aos auditores fiscais, os quais poderiam acabar responsabilizados por deixar de cumprir a função de fiscalizar e

¹⁸⁰ No mesmo sentido, Juarez Freitas, acerca do artigo 77 da Lei nº 9.430/96; FREITAS, Juarez. **Respeito aos Precedentes Judiciais Iterativos pela Administração Pública**. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/47130/45706>>. Acesso em: 25 set. 2016

autuar¹⁸¹.

¹⁸¹ FARO, Maurício Pereira; MOREIRA, Bernardo Motta. **O Novo CPC e os reflexos no processo tributário administrativo**. Disponível em: <<http://jota.info/o-novo-cpc-e-os-reflexos-no-processo-tributario-administrativo>>. Acesso em: 10 set. 2016.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Direito Processual Tributário, disciplina autônoma do Direito, tem por fito o estudo das normas que disciplinam o processo judicial tributário e o processo administrativo tributário. Apesar da sua importância para o desencadear das lides tributárias tanto no âmbito da Administração Pública quanto do Poder Judiciário, não foi editado, até hoje, um Código de Direito Processual Tributário, sendo certo que o Código Tributário Nacional limitou-se a tratar, entre outros assuntos, da impugnação feita pelo contribuinte ao lançamento tributário.

Em razão da não edição de um diploma normativo nacional acerca do Direito Processual Tributário, tarefa do legislador federal, as leis que atualmente regem o contencioso administrativo tributário nos âmbitos dos diversos entes federativos são bastante heterogêneas e lacunosas, o que propicia a prolação de decisões administrativas não só contraditórias, as quais conferem tratamento desigual a contribuintes que estão na mesma situação jurídica, em menoscabo aos princípios da segurança jurídica e da igualdade, mas também que não observam as variadas garantias processuais dos administrados, eis que se tende a aplicar ao caso concreto apenas a norma que rege contencioso administrativo no âmbito do respectivo ente, a qual, como dito acima, é por vezes lacunosa, não contendo, por exemplo, a possibilidade de interposição de recurso administrativo, de produção de provas, etc.

Os dois problemas acima elencados atrapalham a efetividade do processo administrativo tributário, que deveria funcionar como um instrumento de pacificação social, mas que passa a ser encarado como “uma mera fase a ser percorrida”, à medida que os contribuintes, insatisfeitos com a decisão proferida pela Administração Pública, tentam o alcance da sua pretensão pela via judicial, multiplicando os processos no âmbito do Poder Judiciário (isso quando não resolvem questionar a exigência tributária imediatamente perante este Poder).

De acordo com o desenvolvido ao longo do presente trabalho, tanto o reconhecimento de um sistema de precedentes administrativos obrigatórios (inclusive no âmbito da Administração Pública Tributária), nos moldes de como foi estruturado o sistema precedentalista no âmbito judicial pelo Novo Código de Processo Civil de 2015, quanto a necessidade de a Administração Pública recepcionar os precedentes judiciais vinculantes, formados à luz do novel diploma adjetivo civil, possibilitam a atenuação dos dois problemas acima mencionados, de forma a proporcionar a recuperação da efetividade do processo administrativo tributário.

Deveras, o reconhecimento de um sistema de precedentes obrigatórios (judiciais

ou administrativos) proporciona não só o prestígio dos princípios da segurança jurídica, da equidade (isonomia) e da duração razoável do processo, mas também contribui para a melhora da eficiência da tomada de decisão, tanto do ponto de vista temporal quanto do qualitativo. A esse respeito, não se pode olvidar que vários são os fundamentos para a obrigatoriedade dos precedentes administrativos, tais como os princípios da segurança jurídica, da igualdade, da boa-fé, da eficiência, e os artigos 2º, parágrafo único, inciso XIII e 50, inciso VII, da Lei nº 9.784/99, que versam justamente sobre regras a serem observadas quando da superação dos precedentes administrativos.

Apesar dessas justificativas, certo é que nenhum ente federativo tratou com minudência acerca da dinâmica da aplicação dos precedentes administrativos, dos deveres dos órgãos julgadores administrativos, etc., razão pela qual existiam lacunas legais sobre esses temas. Contudo, essas lacunas foram locupletadas pelo artigo 15 do Novo Código de Processo Civil de 2015, o qual dispõe acerca da aplicabilidade subsidiária e supletiva das suas normas ao processo administrativo.

Sendo assim, apesar das peculiaridades estruturais existentes entre o processo administrativo e o processo judicial, não restam dúvidas de que ao menos o instrumental do sistema de precedentes judiciais vinculantes, inaugurado pelo aludido código processual civil pode ser aplicado no âmbito da Administração Pública, de forma a impor ao órgão julgador administrativo tributário, por exemplo, o dever de uniformização, integridade e estabilidade das suas decisões, observando não só os seus próprios precedentes (*stare decisis* horizontal), mas também os dos seus superiores hierárquicos (*stare decisis* vertical); o dever de publicizar seus precedentes; o dever de realizar fundamentação específica tanto quando da superação dos precedentes administrativos (*overruling* ou *overriding*), quanto da distinção dos casos (*distinguishing*), etc.

Por outro lado, não se pode perder de vista que, em razão da continuidade do ordenamento jurídico, do princípio da moralidade e da economia processual, a Administração Pública deve respeitar a atuação do Poder Judiciário no exercício da função jurisdicional, por meio da qual o Direito é efetivamente e definitivamente concretizado, não sendo admissível, por exemplo, que um órgão julgador administrativo tributário continue aplicando uma lei já considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Sendo assim, faz-se necessário que a Administração Pública não apenas observe os seus próprios precedentes administrativos, mas também os precedentes judiciais dotados de eficácia vinculante, formados à luz do Novo Código de Processo Civil de 2015. Isso não exclui, vale destacar, a possibilidade de a Administração Pública se insurgir contra a decisão

judicial que entenda ser equivocada, devendo fazê-lo pelas vias apropriadas, expondo as razões jurídicas e fáticas para a superação do precedente, não sendo suficiente o simples argumento de que sua posição é mais favorável ao erário público.

Aliás, mesmo antes da edição do Novo Código de Processo de Civil de 2015, já era obrigatória a recepção de algumas decisões judiciais pela Administração Pública, vide a Portaria nº 586 do Ministério da Fazenda, que dispôs que as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, por meio da sistemática de recurso especial repetitivo, devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF; e o artigo 19 da Lei nº 10.522/2002, com a alteração dada pela Lei nº 12.884/2013, que trouxe comandos que condicionam não só a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, mas também da Receita Federal do Brasil em relação às decisões judiciais proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelos demais Tribunais Superiores.

REFERÊNCIAS

BONILHA, Paulo Celso Bergstron. **Da prova no Processo Administrativo Tributário**. 2ª edição, São Paulo: Dialética, 1997.

CABRAL, Antonio da Silva. **Processo Administrativo Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993.

CARVALHO, Gustavo Marinho de. **Precedentes administrativos no direito brasileiro**. São Paulo: Contracorrente, 2015.

CARVALHO, Thúlio Mesquita Teles de. **Precedentes judiciais e conceitos jurídicos indeterminados**: contribuições do código de processo civil de 2015 para a aplicação de expressões vagas. 132 f. Monografia - Curso de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DIDIER JUNIOR, Fredie *et al* (Coord.). **Coleção grandes temas do novo CPC**: Precedentes. Salvador: Juspodivm, 2015.

_____. **Curso de Direito Processual Civil**: Introdução ao Direito Processual Civil, Parte Geral e Processo de Conhecimento. 17. ed. Salvador: Juspodivm, 2015.

_____; BRAGA, Paulo Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil**: Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória. 10. ed. Salvador: Juspodivm, 2015.

_____; CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Curso de Direito Processual Civil**: Meios de Impugnação às Decisões Judiciais e Processo nos Tribunais. 13. ed. Salvador: Juspodivm, 2016.

_____; FREIRE, Alexandre *et al*. V.3., Salvador: Editora Jus Podivm, 2014.

DINIZ, Maria Helena. **As lacunas do Direito**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

DUXBURY, Neil. ***The nature and authority of precedent***. Nova Iorque: Cambridge, 2008.

FARO, Maurício Pereira; MOREIRA, Bernardo Motta. **O Novo CPC e os reflexos no processo tributário administrativo**. Disponível em: <<http://jota.info/o-novo-cpc-e-os-reflexos-no-processo-tributario-administrativo>>. Acesso em: 10 set. 2016.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Mini Aurélio do Século XXI**: O minidicionário da língua portuguesa. 5. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2004.

FREITAS, Juarez. **Respeito aos Precedentes Judiciais Iterativos pela Administração Pública**. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/47130/45706>>. Acesso em: 25 set. 2016

GRECO, Leonardo. **Coisa julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária**. Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2006.

LOPES FILHO, Juraci Mourão. **Os precedentes judiciais no constitucionalismo brasileiro contemporâneo**. Salvador: Juspodivm, 2014.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Curso de Processo Civil: Teoria do Processo Civil**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo Curso de Processo Civil: Tutela dos Direitos Mediante Procedimento Comum**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial**. 9. ed. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELLO, Patrícia Perrone Campos. **Precedentes – O desenvolvimento judicial do direito no constitucionalismo contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 69-70.

NERY JR., Nelson. CARRAZZA, Roque Antonio. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Efeito *ex nunc* e as decisões do STJ**. São Paulo: Manole, 2007.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Manual de Direito Processual Civil**. 8. ed. Salvador: Juspodivm, 2016.

NOGUEIRA, Gustavo Santana. **Precedentes vinculantes no direito comparado e brasileiro**. 2. ed. Salvador: Juspodivm, 2015.

PARENTE, Eduardo de Albuquerque. **Jurisprudência – da divergência à uniformização**. São Paulo: Atlas, 2006.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schoroder. **Direito Processual Tributário Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal: à luz da doutrina e da jurisprudência**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PEIXOTO, Ravi. **A modulação da eficácia temporal na revogação de precedentes: uma análise a partir da segurança jurídica e da confiança legítima**. Dissertação de Mestrado. Recife: UFPE, 2015.

RAMIRES, Maurício. **Crítica à aplicação de precedentes do Direito brasileiro**. Porto

Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

ROSITO, Francisco. **Teoria dos Precedentes Judiciais**. Racionalidade da Tutela Jurisdicional. Curitiba: Editora Juruá, 2012.

SOUZA, Marcelo Alves Dias de. **Do precedente judicial à súmula vinculante**. Curitiba: Juruá, 2007.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. 2.ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 2011.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Controle das decisões judiciais por meio de recursos de estrito direito e de ação rescisória** – recurso especial, recurso extraordinário e ação rescisória: o que é uma decisão contrária à lei? São Paulo: RT, 2001.

ZANETI JUNIOR, Hermes. **O valor vinculante dos precedentes**. Salvador: Juspodivm, 2015.