



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO E DESENVOLVIMENTO NA
AMAZÔNIA

ELTER PAULO FERREIRA

**NORMATIZAÇÃO DA APLICAÇÃO DE PRECEDENTES JUDICIAIS
VINCULANTES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO
DO PARÁ**

BELÉM – PARÁ
2023

ELTER PAULO FERREIRA

**NORMATIZAÇÃO DA APLICAÇÃO DE PRECEDENTES JUDICIAIS
VINCULANTES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO
DO PARÁ**

Projeto Regulatório apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia, do Instituto de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Pará, como requisito para obtenção do título de Mestre.

Linha de pesquisa: (2) Regulação e Negócios Públicos-Privados na Amazônia.

Orientador: Profa. Dra. Arianne Brito Cal Athias.

BELÉM – PARÁ

2023

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com ISBD
Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal do Pará
Gerada automaticamente pelo módulo Ficat, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

F383n Ferreira, Elter Paulo.
NORMATIZAÇÃO DA APLICAÇÃO DE PRECEDENTES
JUDICIAIS VINCULANTES NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO DO PARÁ /
Elter Paulo Ferreira. — 2023.
55 f.

Orientador(a): Prof^a. Dra. Arianne Brito Cal Athias
Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Pará,
Instituto de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em
Direito, Belém, 2023.

1. Procedimento Administrativo Tributário. 2. Aplicação
de Precedentes Judiciais. 3. Igualdade. 4. Segurança Jurídica.
I. Título.

CDD 341.3958

ELTER PAULO FERREIRA

**NORMATIZAÇÃO DA APLICAÇÃO DE PRECEDENTES JUDICIAIS
VINCULANTES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO DO ESTADO
DO PARÁ**

Projeto Regulatório apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia, do Instituto de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Pará, como requisito para obtenção do título de Mestre.

Linha de pesquisa: (2) Regulação e Negócios Públicos-Privados na Amazônia.

Data da avaliação: ___/___/2023

Conceito: _____

Banca examinadora formada por:

Profª. Dra. Arianne Brito Cal Athias (Orientadora)
Universidade Federal do Estado do Pará

Profª. Dra. Maria Stela Campos da Silva
Universidade Federal do Estado do Pará

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurjão Sampaio de Cavalcante Rocha

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo normatizar a aplicação de padrões decisórios judiciais vinculantes no processo administrativo tributário paraense. Nesse sentido, propôs-se o projeto de lei ordinária, pelo qual se busca aperfeiçoar a Lei Estadual n. 6.182/1998, com o fim de garantir a observância dos precedentes judiciais obrigatórios, com respeito à igualdade e à segurança jurídica. O problema de pesquisa é de que modo a legislação tributária do Estado do Pará pode implementar o sistema de precedentes no âmbito do Processo Administrativo Tributário para assegurar maior segurança jurídica e igualdade? O objetivo é propor a alteração da Lei nº 6.182/1998 a fim de desenvolver a aplicação dos precedentes obrigatórios no âmbito do processo administrativo tributário paraense. A investigação teve objetivo exploratório, abordagem qualitativa, natureza aplicada, método dedutivo, pesquisa bibliográfica e documental. O referido projeto de lei ordinária busca (1) permitir que a fiscalização aplique de forma espontânea os padrões judiciais vinculantes, com o suporte da Procuradoria-Geral do Estado; (2) inserir previsão expressa de aplicação de padrões judiciais pela Julgadoria de Primeira Instância do contencioso administrativo tributário paraense; (3) corrigir erro de redação de dispositivos. O primeiro capítulo introduz a pesquisa, apresenta o problema, a justificativa, os objetivos e a análise de articulação com a prática profissional. No segundo capítulo consta a metodologia utilizada na pesquisa, que culminou no projeto de lei, cuja minuta consta no terceiro capítulo. A justificativa da proposição de lei e a nota técnica, que analisa a juridicidade dessa proposição, encontram-se nos capítulos quatro e cinco, respectivamente. No último capítulo, o sexto, são feitas as considerações finais.

Palavras-chaves: Procedimento Administrativo Tributário; Aplicação de Precedentes Judiciais; Igualdade; Segurança Jurídica.

ABSTRACT

The present work aims to standardize the application of binding judicial decision-making standards in the tax administrative process in Pará. In this sense, an ordinary bill was proposed, which seeks to improve State Law n. 6,182/1998, to guarantee the observance of mandatory judicial precedents, with respect to equality and legal certainty.

The research problem is how can the tax legislation of the State of Pará implement the system of precedents within the Tax Administrative Process to ensure greater legal certainty and equality? The objective is to propose the amendment of Law n. 6.182/1998 in order to develop the application of mandatory precedents in the scope of the tax administrative process in Pará. The investigation had an exploratory objective, qualitative approach, applied nature, deductive method, bibliographical and documental research. The aforementioned bill of law seeks to (1) allow Tax Administration spontaneously apply binding judicial standards, with the support of the State Attorney General's Office; (2) insert an express provision for the application of judicial standards by the Judgment of First Instance of administrative tax litigation in Pará; (3) fix wording error. The first chapter presents the introduction of the research, presents the problem, justification, objectives and analysis of articulation with professional practice. The second chapter presents the methodology used in the research, which culminated in the bill, whose draft appears in the third chapter. The justification for the proposed law and the technical note, which analyzes the legality of this proposition, are found in chapters four and five, respectively. In the last chapter, the sixth, the final considerations are made.

Keywords: Tax Administrative Procedure; Application of Judicial Precedent; Equality; Legal Certainty.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	6
1.1	Problematização.....	7
1.2	Justificativa	7
1.3	Objetivos.....	9
1.3.1	Objetivo Geral	9
1.3.2	Objetivos Específicos	9
1.4	Análise de articulação com a prática profissional	10
2	METODOLOGIA.....	11
3	MINUTA DO PROJETO DE LEI.....	13
4	JUSTIFICATIVA DA PROPOSIÇÃO DE LEI.....	16
5	NOTA TÉCNICA.....	34
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	67
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	69

1 INTRODUÇÃO

O tema da presente pesquisa é a normatização da aplicação de precedentes judiciais vinculantes no processo administrativo tributário do Estado do Pará. Essa aplicação de precedentes foi estabelecida pela Lei Estadual nº 8.869/2019 que alterou a Lei Estadual nº 6.182/1998 (Lei do Procedimento Administrativo Tributário - PAT do Estado do Pará) e determinou a observância dos precedentes judiciais obrigatórios no contencioso administrativo tributário estadual com o fim de harmonizá-lo à sistemática de racionalização das decisões adotadas pelo Código de Processo Civil (CPC), de 2015, conforme nova redação da Lei do PAT, transcrita abaixo:

Art. 26. A impugnação será indeferida quando:

III - o pedido questionar a constitucionalidade ou a validade da legislação tributária, a não ser que invocado precedente desfavorável à Fazenda Pública firmado, em ao menos uma das hipóteses abaixo:

- a) decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal proferida em controle concentrado de constitucionalidade;
- b) decisão definitiva de mérito proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, ou por Seção ou Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, conforme o caso, em julgamento de recursos extraordinários e especiais repetitivos;
- c) súmula do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em matéria;
- d) incidentes de resolução de demanda repetitiva;
- e) súmula do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, sobre direito local.

[...]

Art. 42. As decisões do Tribunal serão tomadas na forma desta Lei e das disposições do Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários.

[...]

§ 3º Os Conselheiros deverão observar os precedentes judiciais firmados em:

- I - decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal proferida em controle concentrado de constitucionalidade;
- II - decisão definitiva de mérito proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, ou por Seção ou Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, conforme o caso, em julgamento de recursos extraordinários e especiais repetitivos;
- III - súmula do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em matéria;
- IV - incidentes de resolução de demanda repetitiva;
- V - súmula do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, sobre direito local.

[...]

Entretanto, a simples previsão da aplicação desse instituto não é suficiente para torná-lo efetivo, como se verá abaixo, sendo necessário desenvolver a normatização da aplicação desses precedentes.

Um aspecto que precisa ser alterado da lei do PAT é que ela não é clara em relação à aplicação de precedentes judiciais pela primeira instância do contencioso administrativo tributário, constando apenas no art. 26 que se trata de indeferimento de impugnação.

Outro aspecto que se propõe modificação é em relação à aplicação de padrões judiciais vinculantes pela Fiscalização de ofício, ou seja, de forma espontânea, sem provocação do interessado. Além disso, sugere-se correção de redação de dispositivos já existentes para melhor compreensão do dispositivo.

1.1 Problematização

O Código de Processual Civil (CPC) de 2015 introduziu no ordenamento jurídico uma nova técnica para racionalizar e uniformizar a jurisprudência: os precedentes judiciais obrigatórios. Assim, os juízes e tribunais devem aplicá-los, ou justificar (fundamentar) a sua não aplicação, conforme o caso concreto.

A introdução dos precedentes obrigatórios na legislação processual civil brasileira demonstra a intenção do legislador em aproximar o ordenamento jurídico nacional ao *stare decisis*, que é a vinculação aos precedentes.

Marins (2017, p. 149) discorre que o processo administrativo tributário não se confunde com o percurso até o lançamento tributário e inicia-se somente com a formalização da insurgência contra o ato fiscalizatório, em que se inaugura a fase contenciosa, sendo um “meio de solução administrativa dos conflitos fiscais”.

A introdução da observância obrigatória de precedentes judiciais na Lei do Processo Administrativo Tributário do Estado do Pará, Lei nº 6.182/1998, pela Lei Estadual nº 8.869/2019, sinaliza um avanço significativo na discussão acerca da aplicação, na seara administrativa, dos precedentes judiciais listados no art. 927 do CPC¹, ou seja, que tais precedentes possuem efeitos vinculantes para a Administração Pública, no caso, o Fisco paraense. Entretanto, a referida lei estadual não estabeleceu diretrizes e procedimentos normativos de como devem ser aplicados os referidos precedentes.

Nesse contexto, considerando as alterações no direito processual civil brasileiro e na Lei paraense nº 6.182/1998, a pergunta que exsurge é (problema de pesquisa): de que modo a

¹ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

[...]

legislação tributária do Estado do Pará pode implementar o sistema de precedentes no âmbito do Processo Administrativo Tributário para assegurar maior segurança jurídica e igualdade?

1.2 Justificativa

A simples previsão legal da aplicação de precedentes judiciais no PAT paraense não garante sua efetividade. A ausência de normatização adequada da sistemática de precedentes, o insuficiente conhecimento sobre o assunto, as precárias habilidades dos operadores do Direito acerca da sua aplicação ou, simplesmente, a falta de interesse para sua implementação no âmbito administrativo são razões que contribuem para a má utilização desse instrumento de racionalização das decisões sobre as controvérsias levadas ao contencioso administrativo-tributário.

No que se refere à inexistência de normatização adequada da aplicação dos precedentes obrigatórios no âmbito do processo administrativo tributário, primeiro e imperioso passo à superação dos demais problemas identificados, destaca-se a imprescindível necessidade de as decisões administrativas proferidas produzirem uniformidade, estabilidade, integridade e coerência, com fito de garantir-se a concretização dos princípios constitucionais da segurança jurídica e da igualdade.

Nesse contexto, a não implementação do instituto ou sua inadequada aplicação implicam violação de diversos princípios constitucionais (segurança jurídica; igualdade; devido processo legal; legalidade; confiança; eficiência; moralidade; dentre outros), o que impacta – direta e indiretamente – na vida de todos os cidadãos-contribuintes afetados pelas decisões do Fisco paraense.

O devido respeito aos precedentes obrigatórios pela Administração Tributária Estadual amplia o acesso à Justiça, desestimula a litigância judicial, favorece a duração razoável do processo, tanto administrativo quanto judicial, reduz gastos públicos e privados, bem como garante a segurança jurídica e a igualdade de tratamento aos cidadãos-contribuintes em situações equivalentes.

A observância obrigatória de padrões decisórios judiciais determinada pela Lei do Processo Administrativo Tributário do Estado do Pará evidencia um avanço relevante na questão de que os precedentes judiciais listados no art. 927 do CPC também devem ser aplicados na seara administrativa, isto é, que tais padrões decisórios possuem efeitos vinculantes para a Administração Tributária.

Constata-se também que o art. 26, inciso III, da Lei do PAT paraense não é claro ao estabelecer que o julgador de primeira instância deve observar os precedentes qualificados ali listados, esse dispositivo apenas estabelece uma exceção no caso de que o sujeito passivo questione a validade ou constitucionalidade de norma, mas não desenvolve da mesma forma que o art. 42, § 3º, dessa lei, que é dirigido expressamente aos conselheiros do TARF (Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais).

A União Federal está adiantada em relação à normatização da aplicação de precedentes judiciais pela Fiscalização tributária, como se observa nos arts. 19 e seguintes da Lei nº 10.522/2002² e da Portaria Conjunta nº 1 de 12 de fevereiro de 2014³, motivo pelo qual será objeto de estudo.

A falta de normatização adequada da aplicação do precedente permite que a Administração Pública decida de forma diversa da estabelecida no precedente judicial obrigatório, ou seja, a normatização insuficiente possibilita que a Administração Pública aplique o precedente judicial segundo a oportunidade e a conveniência, como se observa abaixo na justificativa. As decisões administrativas em descompasso com o precedente judicial obrigatório ocasionariam demandas judiciais desnecessárias, além de aumentar a despesa pública com os servidores que operam o processo administrativo, com os advogados que defendem o ente, além dos honorários de sucumbência.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

Propor a alteração da Lei nº 6.182/1998 a fim de desenvolver a aplicação dos precedentes obrigatórios no âmbito do processo administrativo tributário paraense.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Analisar os princípios da segurança jurídica e da igualdade como normas fundamentais e norteadoras do processo administrativo tributário e que impõem a aplicação de precedentes judiciais vinculantes;

² Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10522compilado.htm. Acesso em 12 out. 2022.

³ Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50023>. Acesso em 12 out. 2022.

- Investigar a aplicação de precedentes obrigatórios no ordenamento jurídico brasileiro;
- Identificar e conceituar os precedentes obrigatórios previstos na Lei nº 6.182/1998;
- Investigar como é feita a aplicação de precedentes obrigatórios no processo administrativo tributário do Fisco paraense e da União Federal;
- Elaborar o projeto de lei para aperfeiçoar a aplicação dos precedentes indicados na Lei nº 6.182/1998 no âmbito do PAT paraense.

1.4 Análise de articulação com a prática profissional

O mestrando é Auditor-Fiscal de Receitas Estaduais e exerce suas atividades na Julgadoria de Primeira Instância da Secretaria do Estado de Fazenda - SEFA (primeira instância do contencioso administrativo tributário) desde setembro de 2014 como Julgador, bem como atua desde 2016 na função de suplente de Conselheiro no TARF (segunda instância do contencioso administrativo tributário) da SEFA. A atuação do mestrando no contencioso administrativo tributário paraense possibilitou observar a falta de aplicação de precedentes judiciais no processo administrativo tributário paraense, mesmo após a edição da Lei nº 8.869/2019, lei citada anteriormente que determina a aplicação de precedentes vinculantes no processo administrativo tributário.

A experiência profissional do mestrando permite acesso aos atores que estão relacionados com aplicação de precedentes no PAT paraense, especialmente os servidores que atuam no PAT, o que permite uma visão mais holística do problema. A experiência profissional do mestrando permite ver o problema na perspectiva interna (de dentro para fora) e não apenas de fora para dentro.

A vivência adquirida pelo mestrando nos anos em que atuou no contencioso contribui significativamente para identificar fatores relevantes para elaborar a alteração normativa objeto da presente pesquisa, tendo em vista que conhece as rotinas e práticas adotadas pela Administração Tributária paraense, além dos entraves que impedem ou dificultam a aplicação dos precedentes judiciais vinculantes.

O mestrando escolheu o tema para estudar e propor uma solução para a Administração Tributária, a fim de corrigir a lacuna identificada.

2 METODOLOGIA

A investigação foi desenvolvida à luz da dogmática do Direito Processual Constitucional. Em concreto, a pesquisa teve objetivo exploratório, abordagem qualitativa e natureza aplicada. Foi conduzida com base no método dedutivo e com suporte na aplicação de procedimentos técnicos de pesquisa bibliográfica e documental.

Realizou-se investigação exploratória, propiciando-se “maior familiaridade com o problema, tornando-o explícito” (PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 127). Objetivou-se compreender a problemática da falta de normatização adequada da aplicação dos precedentes obrigatórios previstos na Lei nº 6.182/1998, bem como em que medida esse problema afeta os princípios constitucionais da segurança jurídica e da igualdade, garantias processuais fundamentais, norteadoras do processo administrativo tributário, o que foi essencial para elaboração da justificativa da proposição de normatização e da nota técnica, integrante do deste produto.

Nesse diapasão, utilizou-se a abordagem qualitativa (PRODANOV; FREITAS, 2013), buscando-se compreender a natureza e a função dos precedentes no Ordenamento Jurídico, bem como se pretendeu determinar o alcance prático dos princípios constitucionais da segurança jurídica e da igualdade no processo administrativo tributário, revelando-se a natureza aplicada da pesquisa.

Assim, foram adotados os seguintes procedimentos de pesquisa: [a] pesquisa bibliográfica em livros e trabalhos científicos (teses, dissertações, monografias e artigos) sobre direitos humanos, fundamentais, constitucional, processual, administrativo e tributário, relacionados ao problema de pesquisa; [b] pesquisa documental, notadamente sobre [b.1.] a legislação aplicável ao objeto de estudo e [b.2.] decisões administrativas e judiciais correlatas ao tema.

Com fundamento na pesquisa bibliográfica, buscou-se conhecer e refletir sobre as principais contribuições teóricas pertinentes ao tema, a fim de se investigar [i] os meios de concretização dos princípios da segurança jurídica e da igualdade no âmbito do processo administrativo tributário; [ii] os conceitos, as modalidades, a amplitude, a importância e a evolução do *stare decisis* (vinculação aos precedentes) no Ordenamento Jurídico brasileiro.

Com lastro na pesquisa documental, analisou-se as disposições normativas prescritas na legislação de regência da matéria e os fundamentos jurídicos prolatados por Órgãos administrativos e judiciais sobre a aplicação de precedentes obrigatórios. Aqui, buscou-se [i] identificar os precedentes obrigatórios previstos no CPC que também estão inseridos na Lei nº

6.182/1998; [ii] identificar as regras de competência e de procedimento prescritas na Lei nº 6.182/1998 para aplicação dos precedentes obrigatórios; [iii] investigar normativamente (tanto as regras de competência quanto as de procedimento) de que forma é realizada a aplicação de precedentes no processo administrativo tributário federal, dos demais Estados Federados e do Distrito Federal; [iv] investigou-se a aplicação de precedentes no processo administrativo tributário Federal e do Fisco paraense (análise de decisões administrativas); [v] conheceu-se das normas que tratam de técnica legislativa para elaboração do projeto de lei.

As conclusões alcançadas serviram de esteio para a investigação e definição de critérios normativos, materiais e instrumentais, para a elaboração do projeto legal que visa aprimorar a aplicação dos precedentes indicados na Lei nº 6.182/1998 no âmbito do processo administrativo tributário paraense, de modo a potencializar a concretização dos princípios da segurança jurídica e da igualdade.

O presente trabalho é composto, além da Introdução e da Metodologia, de outras 05 (cinco) partes: [i] Minuta do Projeto de Lei; [ii] Justificativa do Projeto de Lei; [iii] Nota Técnica; [iv] Considerações Finais; [v] Referências Bibliográficas.

3 MINUTA DO PROJETO DE LEI

PROJETO DE LEI ORDINÁRIA

Altera dispositivos da Lei nº 6.182, de 30 de novembro de 1998, que dispõe sobre os Procedimentos Administrativo Tributários do Estado do Pará;

A ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO PARÁ estatui e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º A Lei nº 6.182, de 30 de dezembro de 1998, que dispõe sobre os Procedimentos Administrativo-Tributários do Estado do Pará e dá outras providências, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“.....”

“Art. ... 12-B

Não será constituído crédito tributário relativo ao tema:

I - que seja objeto de parecer, vigente e aprovado, pelo Procurador-Geral do Estado, quando concorde o Secretário de Estado de Fazenda, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular;

II - fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Estadual em sede de controle concentrado de constitucionalidade;

III - decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, no âmbito de suas competências, quando:

a) houver decisão definitiva de mérito proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, ou por Seção ou Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, conforme o caso, em julgamento de recursos extraordinários e especiais repetitivos;

b) houver enunciado de súmula do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional ou do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

c) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Estadual, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral do Estado.

Parágrafo Único. Nas hipóteses de que tratam o inciso III do caput do art. 12-B desta Lei, a Procuradoria-Geral do Estado deverá manifestar-se sobre as matérias abrangidas por esses dispositivos”.

“.....”

“Art. 26. [...]

III – [...]

c) os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional”;

“.....”

“Art. 28. [...]

§ 4º. A autoridade julgadora deverá observar os precedentes judiciais firmados em:

I - decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal proferida em controle concentrado de constitucionalidade;

II - decisão definitiva de mérito proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, ou por Seção ou Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, conforme o caso, em julgamento de recursos extraordinários e especiais repetitivos;

III - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

IV - incidentes de resolução de demanda repetitiva;

V - súmula do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, sobre direito local.

§ 5º Não se considera fundamentada qualquer decisão que:

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

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

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

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

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

“.....”

“Art. 42. [...]

§ 3º [...]

III – os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional”;

“.....”

Art. 2º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

PALÁCIO DO GOVERNO, DATA.

Governador do Estado

4 JUSTIFICATIVA DA PROPOSIÇÃO DE LEI

A aplicação de precedentes no âmbito do contencioso Administrativo Tributário paraense foi instituída pela Lei Estadual nº 8.869/2019 que alterou a Lei Estadual nº 6.182/1998 e tornou obrigatória a aplicação de padrões judiciais qualificados no procedimento administrativo tributário estadual com o fim de adequá-lo ao Código de Processo Civil (CPC), de 2015, conforme os dispositivos transcritos abaixo:

Lei nº 6.182/1998:

Art. 26. A impugnação será indeferida quando:

[...]

III - o pedido questionar a constitucionalidade ou a validade da legislação tributária, a não ser que invocado precedente desfavorável à Fazenda Pública firmado, em ao menos uma das hipóteses abaixo:

- a) decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal proferida em controle concentrado de constitucionalidade;
- b) decisão definitiva de mérito proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, ou por Seção ou Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, conforme o caso, em julgamento de recursos extraordinários e especiais repetitivos;
- c) súmula do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em matéria;
- d) incidentes de resolução de demanda repetitiva;
- e) súmula do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, sobre direito local.

[...]

Art. 42. As decisões do Tribunal serão tomadas na forma desta Lei e das disposições do Regimento Interno do Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários.

[...]

§ 3º Os Conselheiros deverão observar os precedentes judiciais firmados em:

- I - decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal proferida em controle concentrado de constitucionalidade;
- II - decisão definitiva de mérito proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, ou por Seção ou Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, conforme o caso, em julgamento de recursos extraordinários e especiais repetitivos;
- III - súmula do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em matéria;
- IV - incidentes de resolução de demanda repetitiva;
- V - súmula do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, sobre direito local.

[...]

Contudo, apenas essa previsão não é suficiente, como se verá abaixo, para tornar o instituto efetivo, sendo necessário aperfeiçoar a normatização da aplicação desses padrões decisórios no âmbito do Estado do Pará.

Um aspecto que precisa ser alterado da lei do PAT é que ela não é clara em relação à aplicação de precedentes judiciais pela primeira instância do contencioso administrativo tributário, constando apenas no art. 26, que se trata de indeferimento de impugnação. O disposto no art. 26, inciso III, da Lei do PAT paraense não é explícito ao estabelecer que o julgador de primeira instância deve observar os precedentes ali listados, esse dispositivo apenas estabelece

uma exceção no caso de que o sujeito passivo questione a validade ou constitucionalidade de norma, mas não desenvolve a questão da mesma forma que o fez no art. 42, § 3º, dessa lei, que é dirigido expressamente aos conselheiros do TARF (Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais).

Outro aspecto é que a atual lei do PAT não trata acerca de aplicação dos precedentes pela fiscalização tributária, pois apenas determina a aplicação dos precedentes na fase litigiosa do procedimento administrativo tributário, isto é, depois que o sujeito passivo apresentou sua defesa no procedimento administrativo tributário.

A União Federal está avançada em relação à normatização da aplicação de precedentes judiciais pela Fiscalização tributária, como se observa nos arts. 19 e seguintes da Lei nº 10.522/2002⁴ e da Portaria Conjunta nº 1 de 12 de fevereiro de 2014⁵. Em razão disso, a presente posposta no que tange à fiscalização se baseou nesse modelo da União.

Por último, faz-se necessário corrigir a redação dos dispositivos dos art. 26, III, “c” e art. 42, § 3º, III, da Lei do PAT, em razão de erro de digitação, conforme se observa da leitura da redação do dispositivo, transcrito a seguir: “súmula do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em matéria”. A redação de ambos os dispositivos é idêntica e foi suprimida sem explicar qual seria a “matéria”. A redação é corrigida na proposta de lei ora apresentada.

Dito isto, passa-se às considerações em relação ao precedente e as razões de aplicá-los no contencioso administrativo tributário, passando por princípios constitucionais e pela constitucionalização do Direito.

O Código Processual Civil (CPC) de 2015 introduziu no ordenamento jurídico uma nova técnica para racionalizar e uniformizar a jurisprudência: os precedentes judiciais obrigatórios, assim, os juízes e tribunais devem aplicá-los, ou justificar (fundamentar) a sua não aplicação, conforme o caso concreto.

A introdução dos precedentes obrigatórios na legislação processual civil brasileira demonstra a intenção do legislador em aproximar o ordenamento jurídico nacional ao *stare decisis*, que é a vinculação aos precedentes.

A aplicação de precedentes não é uma operação aritmética. Demanda conhecimentos e habilidades, bem como uma forma de pensar diferente daquela ligada ao positivismo exegético. Marinoni (2016) afirma que o texto normativo, por mais técnico que seja, e a

⁴ Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10522compilado.htm. Acesso em 1 nov. 2022.

⁵ Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50023>. Acesso em 18 set. 2022.

linguagem empregada, por mais perfeita que possa parecer, possuem significado indeterminado, possibilitando interpretações variadas. Assim como a aplicação das demais normas jurídicas, a aplicação de precedentes demanda interpretação, podendo surgir tantas interpretações quantos forem os intérpretes, possibilitando que as decisões não sejam uniformes e coerentes, violando, assim, os princípios da segurança jurídica e da igualdade.

Mitidiero (2018) leciona que por ser a norma uma construção interpretativa, logo não se pode compreender que a unidade da ordem jurídica é decorrente apenas do texto legal, ignorando que tais disposições positivadas prescindissem de interpretação. Imaginar que a simples previsão jurídica no texto legal conferiria por si só a existência desse direito de forma concreta não seria apenas ingenuidade, mas, também, uma conspiração contra o Estado de Direito, tendo em vista que se ignora o que ocorre diariamente: interpretações diversas para as mesmas normas em relação aos inúmeros casos concretos analisados. Prossegue esse autor afirmando que o Direito precisa ser enxergado como o produto de uma interação dinâmica entre legislação, doutrina e jurisdição. Ensina ainda que os arts. 6^o e 926⁷ do CPC são dispositivos centrais de duas dimensões da tutela dos direitos: a primeira é viabilizar em tempo razoável a decisão de mérito de forma justa e efetiva e, a segunda, promover a unidade do direito através de uma ordem jurídica segura, livre e igualitária.

Dessa forma, a aplicação de precedentes favorece o princípio da segurança jurídica, pois o destinatário da norma precisa saber de antemão o alcance concreto da legislação, não podendo ser surpreendido com interpretações mirabolantes. Conforme Canotilho (2007), a segurança jurídica se relaciona com elementos objetivos da Ordem Jurídica, a saber, a garantia da estabilidade jurídica, a segurança de orientação e a realização do direito, enquanto a proteção da confiança se vincula aos componentes subjetivos da segurança jurídica, em especial a calculabilidade e a previsibilidade dos indivíduos.

Ensina Mitidiero (2018) que para ser possível se concretizar uma sociedade livre, justa e igualitária, faz-se necessário solucionar o problema da vinculação do exercício do poder à ordem jurídica. Discorre que sem segurança jurídica não é possível haver um ambiente para fazer escolhas jurídicas esclarecidas e conscientes, logo, a garantia de aplicação da segurança

⁶ Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

⁷ Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

jurídica na sociedade é um problema central e constante em qualquer ordem jurídica, sendo a segurança jurídica um requisito para a existência do próprio Direito.

Marinoni (2016, p. 97) argumenta que embora não haja previsão expressa no texto constitucional de o direito à segurança jurídica, não pode existir um Estado de Direito sem ela. Dessa forma, prossegue o prestigiado autor, “a segurança jurídica assume as figuras de princípio da Ordem Jurídica estatal e de direito fundamental”.

A aplicação de precedentes também reforça o princípio da igualdade, pois casos semelhantes são tratados de forma semelhantes, tanto no Judiciário quanto no Executivo. Ressalta-se que o Judiciário é que detém a competência para interpretar a norma de forma definitiva e a norma deve ser aplicada de forma coerente e uniforme pelo Estado de Direito como um todo, incluindo a Administração Pública.

Didier Jr, Braga e Oliveira (2016, p. 481) lecionam que é necessário que se reanalise a definição do princípio da igualdade, pois tal princípio deve ser idealizado como isonomia diante o direito, não apenas em relação à lei. Afirmam que se faz necessário interpretar a palavra “lei” do art. 5º, *caput*, da Carta Magna, como “norma jurídica”, pois “todos são iguais, ou devem ser tratados como iguais, perante a ‘norma jurídica’, qualquer que seja ela, de quem quer que ela emane”. Pugliese (2016) aponta que não é suficiente a igualdade perante a lei, mas que a norma jurídica deve ser aplicada de forma que todos os indivíduos em determinada situação recebam o mesmo tratamento jurídico.

Freire (2017) esclarece que o tratamento desigual implica o enfraquecimento do Estado de Direito. A norma jurídica por si só não garante a igualdade de tratamento, entretanto, tolerar que qualquer órgão de julgamento aja conforme sua própria interpretação, não levando em consideração as suas decisões passadas e dos tribunais, de forma arbitrária, equivale à anarquia jurídica.

Conforme exposto, observa-se que os precedentes judiciais também são fonte do Direito e devem ser considerados e aplicados pela Administração Pública, em especial, no procedimento administrativo tributário paraense.

Em concreto, o deficiente manejo da sistemática de precedentes obrigatórios afronta e fere os princípios da segurança jurídica, da igualdade, da legalidade e da juridicidade, garantias fundamentais dos contribuintes. Cita-se como exemplo de aplicação dissonante de precedentes, que, portanto, viola os princípios citados, dois casos analisados no mesmo dia pelo mesmo Órgão de Julgamento, a Segunda Câmara de Julgamento Permanente do Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários (TARF), nos quais se deliberavam sobre a aplicação

do enunciado da Súmula nº 166, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme ementas transcritas abaixo:

ACÓRDÃO N. 7517 - 2ª CPJ. RECURSO N. 16886 - VOLUNTÁRIO (PROCESSO/AINF N.: 382016510001711-5). CONSELHEIRO RELATOR: NILSON MONTEIRO DE AZEVEDO. EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO ESPECIAL. NÃO RECOLHIMENTO. IMPROCEDÊNCIA. 1. Improcede a autuação relativa à transferência de mercadorias, quando houver decisão definitiva de mérito proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, ou por Seção ou Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, conforme o caso, em julgamento de recursos extraordinários e especiais repetitivos. 2. Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em Estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercância. 3. Recurso conhecido e provido. DECISÃO: UNÂNIME. JULGADO NA SESSÃO DO DIA: 27/08/2020. DATA DO ACÓRDÃO: 27/08/2020. Publicado no D.O.E. nº 34.344, de 15/09/2020⁸.

ACÓRDÃO N.7518 - 2ª CPJ. RECURSO N. 9788 - VOLUNTÁRIO / (PROCESSO/AINF N.: 012012510000164-0). CONSELHEIRA RELATORA: LUZIA DO SOCORRO NOGUEIRA BARROS. EMENTA: ICMS. PRELIMINAR DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. FALTA DE RECOLHIMENTO. 1. [...] 2. Transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular constitui fato gerador do ICMS, uma vez que não se pode desprezar a Lei Complementar n. 87/1996, que surgiu posteriormente à Súmula n. 166 do STJ e que, de forma incisiva, contempla o fato gerador do ICMS nas saídas de mercadoria, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular - art. 12, inciso I, da referida lei. 3. [...]. 4. Recurso conhecido e improvido. DECISÃO: POR VOTO DE QUALIDADE. JULGADO NA SESSÃO DO DIA: 27/08/2020. DATA DO ACÓRDÃO: 01/09/2020. VOTOS CONTRÁRIOS: Conselheiros Vítor de Lima Fonseca e Nilson Monteiro de Azevedo, pelo provimento do Recurso. Publicado no D.O.E. nº 34.344, de 15/09/2020⁹.

No primeiro caso, o Órgão aplicou o enunciado da Súmula do STJ e afastou a cobrança do imposto. No segundo caso, o mesmo Órgão, no mesmo dia e na mesma sessão, argumentou que seria caso de superação do enunciado da Súmula nº 166, afastando sua aplicação, mantendo a cobrança do imposto para o caso de transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Destaca-se que as decisões acima foram proferidas depois do início da vigência da previsão de aplicação de precedentes obrigatórios ao processo administrativo tributário.

Antes das alterações realizadas pela Lei nº 8.869/2019, a Lei do PAT determinava que a impugnação¹⁰ seria indeferida caso se questionasse a constitucionalidade ou validade da legislação tributária, conforme art. 26, III. Esse dispositivo impedia que os aplicadores da

⁸ Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/42-contencioso/tarf/pesquisa-de-acordaos/pesquisa-de-acordaos/camara-numero/2cpj/17614-7505-14?highlight=Wzc1MTdd>. Acesso em: 31 jan. 2023. Acessado em: 31 jan. 2023.

⁹ Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/contencioso?layout=edit&id=17615>. Acesso em: 09 dez. 2021.

¹⁰ A impugnação é o meio que o sujeito passivo tem para se insurgir administrativamente contra o Auto de Infração e inicia a fase litigiosa do PAT (vide arts. 20 e ss da Lei do PAT).

legislação tributária avaliassem a constitucionalidade ou a validade de qualquer dispositivo da legislação, ainda que fosse norma infralegal, uma portaria, por exemplo. A decisão transcrita abaixo, antes da Lei nº 8.869/2019, evidencia isso:

ACÓRDÃO N. 5752 - 1ª. CPJ. RECURSO N. 12831. [...] 2. Em matéria de processo administrativo tributário, aplicam-se, cum grano salis, os precedentes exarados em sede de recurso especial ou extraordinário, submetidos ao rito de demandas repetitivas, e os enunciados das súmulas (não vinculantes) do Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, nos termos do arts. 15 e 927, inciso III e IV, do novo Código de Processo Civil (NCPC), desde que legislação tributária estadual não disponha em sentido contrário a tais entendimentos, por força da proibição prevista no art. 21, inciso III, da Lei Estadual n. 6.182/98, imposta aos órgãos de julgamento. 3. Da exegese do art. 14, § 4º, do RICMS-PA, e art. 221, §12, da CE/PA, em conjunto com o precedente do Superior Tribunal de Justiça –STJ (REsp 1.135.489 – AL/2009) e sua Súmula n. 432, permite-se a cobrança do “Diferencial de Alíquotas de ICMS” relativo às mercadorias destinadas ao uso/consumo à integração ao ativo permanente das empresas de construção civil, devendo, porém, serem excluídas do lançamento tributário as mercadorias que serviram de mero insumos para execução de obras. 4. [...] JULGADO NA SESSÃO DO DIA: 09/04/2018. DATA DO ACÓRDÃO: 11/04/2018¹¹.

Como descrito na decisão acima, a aplicação de precedentes judiciais era realizada com reservas, ou seja, desde que não houvesse um conflito entre o texto positivado da legislação tributária e o precedente judicial, aplicaria este. Caso houvesse conflito, prevaleceria a norma prevista no texto da legislação.

Essa vedação de análise da inconstitucionalidade ou validade da legislação tributária por parte da autoridade administrativa, prevista inicialmente sem ressalvas na lei do PAT, caminha em sentido contrário à constitucionalização do Direito Administrativo, tirando o foco e a supremacia da Constituição da República para dar centralidade à vontade do legislador estadual e aos atos normativos editados pelo Executivo, ainda que contrariem a Carta Magna.

Com a edição da Lei estadual nº 8.869/2019, o legislador estadual permitiu que as autoridades administrativas de julgamento avaliassem a validade da legislação tributária, desde que houvesse fundamento em precedentes judiciais, conforme art. 26, III, e art. 42, § 3º, ambos da Lei do PAT. O que representa um importante avanço rumo à constitucionalização do Direito.

Transcreve-se abaixo trecho de ementas de Acórdão¹² da Primeira Câmara Permanente de Julgamento, órgão colegiado que compõe o Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários – TAREF, do ano de 2021, que demonstram a regra da vedação da análise da validade da legislação:

¹¹ Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/92-contencioso/tarf/pesquisa-de-acordaos/camara-numero/1-cpj/13797-5752?highlight=WyJzdGoiXQ==>. Acesso em 13 mai. 2022.

¹² Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/contencioso/tarf/Jurisprudencia/EMENTARIO/Ementario-TARF-2021.1.pdf>. Acesso em 31 jan. 2023.

ACÓRDÃO N. 7847. RECURSO N. 17965 [...] 1. Autoridade fiscal é vinculada à aplicação da legislação estadual enquanto esta estiver vigente. 2. Não cabe apreciação de inconstitucionalidade ou validade da legislação tributária, em sede de julgamento de instância administrativa, por força do art. 26, inciso III, da Lei Estadual n. 6.182/1998. 3. [...].

ACÓRDÃO N. 7826 – 1ª CPJ. RECURSO N. 15557 – [...] 2. É defeso aos órgãos de julgamento administrativo-tributários a apreciação de ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato. 3. [...]

ACÓRDÃO N. 7978¹³- 1ª CPJ. RECURSO N. 18524 [...] 2. Na esfera administrativa é vedada a apreciação de matéria que questione a constitucionalidade ou a validade da legislação tributária, na forma do inciso III, do art. 26, da Lei n. 6.182/1998. 3. [...]

Nesse sentido, verifica-se que a falta de normatização adequada da aplicação do precedente permite que a Administração Tributária aja de forma diversa da estabelecida no precedente judicial vinculante, através do lançamento do crédito tributário ou por meio de decisões do contencioso administrativo tributário que mantém o crédito tributário lançado em desacordo com precedente judicial vinculante. Ou seja, a ausência de uma normatização adequada possibilita que a Administração Pública aplique o precedente judicial segundo a oportunidade e a conveniência. As decisões administrativas em descompasso com o precedente judicial obrigatório ocasionariam demandas judiciais desnecessárias, além de aumentar a despesa pública com os servidores que operam o processo administrativo, com os advogados que defendem o ente, além dos gastos com honorários de sucumbência, além dos gastos do particular para reverter judicialmente decisão administrativa contrária a entendimento manso e pacífico do Judiciário. Ressalta-se que, conforme anota Oliveira (2018) e Reis (2018), o Poder Público é o maior litigante do judiciário brasileiro.

A comissão de juristas instituída pelo Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal nº 01, de 23 de fevereiro de 2022¹⁴, para elaborar proposta legislativa que modernizem o processo administrativo tributário nacional apresentou o anteprojeto de lei complementar que foi convertido em projeto de Lei Complementar nº 124/2022¹⁵. Este projeto de lei visa introduzir dispositivos de normas gerais no Código Tributário Nacional – CTN, sendo que merecem destaque os arts. 208-G e 211-B, transcritos abaixo:

Art. 208-G. No âmbito do processo administrativo tributário têm efeito vinculante:

¹³ Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/92-contencioso/tarf/pesquisa-de-acordaos/camara-numero/1-cpj/18878-7978?highlight=WyJjb25zdG10dWNpb25hbGlkYWRII0=>. Acesso em 13 mai. 2022.

¹⁴ Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9087234&ts=1670513972976&disposition=inline>. Acesso em 10 dez. 2022.

¹⁵ Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154736>. Acesso em 10 dez. 2022.

- I – súmulas vinculantes do Supremo Tribunal Federal, na forma do art. 103-A da Constituição Federal;
- II – decisões já transitadas em julgado proferidas pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça sob a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma dos artigos 927 e 928 do Código de Processo Civil;
- III – decisões já transitadas em julgado proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle concentrado de constitucionalidade, na forma do art. 102, § 2º, da Constituição Federal; e
- IV – decisões já transitadas em julgado proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso que tenham declarado inconstitucional dispositivo legal cuja execução tenha sido suspensa por resolução do Senado Federal, na forma do art. 52, X, da Constituição Federal.” (NR)

Art. 211-B. A União, Distrito Federal, Estados e Municípios deverão, dentro do prazo de dois anos, atualizar a sua legislação tributária para adotar, no mínimo, os critérios enumerados nos artigos 208-A a 208-H, como forma de implementar o devido processo legal, a ampla defesa, o duplo grau de jurisdição e o contraditório no âmbito do processo administrativo tributário. Parágrafo único. A não implementação das disposições do caput acarretará a aplicação do disposto nos artigos 208-A a 208-H, até que sobrevenha legislação específica, a qual deverá adotar, no mínimo, os parâmetros explicitados nos artigos anteriores.” (NR)

Essa proposta prevê que todos os entes nacionais devem atualizar a legislação tributária para aplicar os critérios ali estabelecidos, inclusive a aplicação de precedentes judiciais qualificados. Dessa forma, o presente projeto se mostra em consonância com esse projeto de lei complementar nacional, pois satisfaz a exigência dos dispositivos destacados acima.

Há Estados brasileiros que estão em fase de adequação das leis internas com o art. 927 do CPC, como é o caso do Estado de São Paulo, por exemplo. A lei paulista que dispõe sobre o processo administrativo apenas ressalva a aplicação de padrões decisórios que são vinculantes por força da Constituição Federal, não prevendo a aplicação de todos os precedentes previstos no art. 927 do CPC, conforme se observa abaixo:

Lei 13.457/2009:

Artigo 28 - No julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:

I - em ação direta de inconstitucionalidade;

II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.

III - em enunciado de Súmula Vinculante; (NR)

- Inciso III acrescentado pela Lei nº 16.498, de 18/07/2017.

Tramita na Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo o Projeto de Lei nº 367/2020¹⁶ que propõe alteração à Lei nº 13.457/2009 e insere incisos ao referido art. 28, conforme abaixo:

Artigo 28 – (...)

¹⁶Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/propositura/?id=1000325252>. Acesso em 28 out. 2022.

- IV - em enunciado de súmula do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;
- V – em orientação do plenário ou do órgão especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo
- VI – em acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas; e
- VII – em acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos.

Constata-se, portanto, que o referido projeto de lei visa aproximar a lei paulista que regula o processo administrativo tributário ao art. 927 do atual CPC, que favorece o sistema de precedentes.

A aplicação de precedentes judiciais qualificados é realidade em outras Unidades Federadas, como, por exemplo, na União, no Estado do Rio Grande do Norte, no Estado do Pernambuco, no Estado do Paraná, no Estado de Santa Catarina e no Estado de Goiás.

A Medida Provisória nº 881/2019 alterou a Lei nº 10.522/2002 e passou a prever a aplicação de padrões decisórios pelos Auditores da Receita Federal do Brasil, conforme art. 19 dessa lei, com redação dada pela Lei nº 13.874/2019, resultado da conversão da referida medida provisória:

Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado:

I - o disposto no parecer a que se refere o inciso II do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que terá concordância com a sua aplicação pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia;

II - o parecer a que se refere o inciso IV do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do disposto no art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que, quando não aprovado por despacho do Presidente da República, terá concordância com a sua aplicação pelo Ministro de Estado da Economia; ou

III - nas hipóteses de que tratam o inciso VI do caput e o § 9º do art. 19 desta Lei, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverá manifestar-se sobre as matérias abrangidas por esses dispositivos.

§ 1º Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos responsáveis pela retenção de tributos e, ao emitirem laudos periciais para atestar a existência de condições que gerem isenção de tributos, aos serviços médicos oficiais.

Destacam-se ainda alguns incisos do referido 19 que se tratam de aplicação de precedentes judiciais:

V - tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em

sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade;

VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando:

- a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou
- b) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional;

Os padrões decisórios do inciso V supra, como dito antes, são vinculantes por força da Constituição Federal, conforme se verá na nota técnica. A novidade fica por conta do inciso VI que prevê aplicação de precedentes firmados pelo STF e demais cortes superiores e pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, pertencente ao juizado especial federal. Em duas ocasiões devem prevalecer o entendimento destas cortes: 1) quando a decisão estiver sob repercussão geral, que é o caso do Recurso Extraordinário ao STF, ou recurso repetitivo, que é a sistemática prevista atualmente no art. 928 do CPC; ou 2) quando não for viável reverter a decisão desfavorável, nos termos de ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional exerce um papel central na aplicação de precedentes judiciais vinculantes, pois é ela que tem que se manifestar acerca das matérias que se tratam os dispositivos acima.

Abaixo estão transcritos dois acórdãos do CARF que evidenciam a aplicação dos precedentes judiciais vinculantes por esse órgão de julgamento:

Número do processo: 10425.720036/2011-37

Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Fri Aug 27 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação: Mon Oct 18 00:00:00 UTC 2021

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/10/2006 a 31/12/2006 BASE DE CÁLCULO. ICMS. EXCLUSÃO. O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS O Supremo Tribunal Federal - STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o nº 574.706, em sede de repercussão geral, decidiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, com a aplicação do julgado aos processos administrativos protocolados até a data da sessão em que proferido o julgamento (15.03.2017), o que afasta, de imediato, o anterior entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ no Resp 1.144.469/PR, no regime de recursos repetitivos.

Número da decisão: 3201-009.077

Decisão: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-009.074, de 27 de

agosto de 2021, prolatado no julgamento do processo 10425.720033/2011-01, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado¹⁷. [...]

Número do processo: 18088.720021/2014-00

Data da sessão: Wed Mar 17 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação: Fri Apr 30 00:00:00 UTC 2021

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Exercício: 2009 APROVEITAMENTO DE CRÉDITO SOBRE EMBALAGEM PARA ACONDICIONAMENTO DOS PRODUTOS E TAMBORES. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. É legítima a apropriação do crédito da contribuição em relação às aquisições de tambores empregados como embalagem de transporte, uma vez que integram o custo de produção. Aplica-se o critério da essencialidade e relevância adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao Recurso Especial nº 1.221.170/PR e no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Exercício: 2009 APROVEITAMENTO DE CRÉDITO SOBRE EMBALAGEM PARA ACONDICIONAMENTO DOS PRODUTOS E TAMBORES. EMBALAGEM PARA TRANSPORTE É legítima a apropriação do crédito da contribuição em relação às aquisições de tambores empregados como embalagem de transporte, uma vez que integram o custo de produção. Aplica-se o critério da essencialidade e relevância adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao Recurso Especial nº 1.221.170/PR e no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018
Numero da decisão: 9303-011.306

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento¹⁸.

[...]

Na primeira decisão foi aplicado padrão decisório do STF, recurso extraordinário, submetido ao procedimento de repercussão geral, e julgado no rito de casos repetitivos, conforme arts. 1.036 e seguintes do CPC, para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS. E na segunda decisão, foi aplicado precedente estabelecido pelo STJ, também no rito de casos repetitivos, para adotar critério de essencialidade e relevância para aproveitamento de crédito pelo sujeito passivo.

O Município de Fortaleza, no Ceará, também possui previsão em lei de aplicação do referido instituto no âmbito do contencioso administrativo tributário municipal, conforme se observa na Lei Complementar municipal nº 305/2021¹⁹. O art. 88 desse diploma assim estabelece:

Art. 88 - O julgamento deverá assegurar integridade e coerência, observando:

I — enunciados das súmulas editadas pelo Conselho Pleno;

II — decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

¹⁷ Disponível em:

https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10425720036201137_6501634.pdf. Acesso em 01 dez. 2022.

¹⁸ Disponível em:

https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/18088720021201400_6372512.pdf. Acesso em 01 dez. 2022.

¹⁹ Disponível em: <https://cat.sefin.fortaleza.ce.gov.br/legislacao>. Acesso em 01 dez. 2022.

III — enunciados das súmulas editadas pelo Supremo Tribunal Federal, sob o regime do art. 103-A da Constituição federal;

IV — pareceres vinculantes da Procuradoria-Geral do Município, na forma da lei.

§ 1º - Ao considerar as súmulas e os precedentes aludidos nos incisos II e III do caput deste artigo, a autoridade julgadora poderá afastar a sua aplicação evidenciando:

I — sua superação pelo órgão emissor;

II — a existência de distinção jurídica entre a questão a ser decidida no processo e aquela a ser julgada.

§ 2º - No julgamento, é vedado afastar a aplicação da legislação tributária municipal, sob fundamento de inconstitucionalidade, exceto quando declarado em controle concentrado de constitucionalidade ou em resolução do Senado Federal, em face de decisão em controle difuso de constitucionalidade.

O Estado de Pernambuco foi além e permitiu a aplicação de precedentes ainda que contrários à ato normativo, conforme art. 4º, § 10º, da Lei Estadual nº 10.654/1991²⁰, com redação dada pela Lei nº 16.566/2019, transcrito abaixo:

A autoridade julgadora não deixará de aplicar ato normativo, ainda que sob alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade, salvo quando houver decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal-STF, em sede de recurso extraordinário com repercussão geral ou em controle concentrado de constitucionalidade, ouvida a Procuradoria Geral do Estado.

Como se observa do dispositivo retro mencionado, a Procuradoria do Estado exerce função essencial na aplicação de precedentes qualificados, tendo em vista seu papel de consultoria e assessoria jurídica.

O Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Rio Grande do Norte conta com regulamento, aprovado pelo Decreto estadual nº 13.796/1998²¹, que prevê a aplicação de precedentes judiciais, conforme dispositivos transcritos abaixo:

Art. 89. A competência dos órgãos julgadores não inclui o exame da legalidade e da constitucionalidade de disposição expressa de lei em matéria tributária, ainda não reconhecida por decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça, ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, bem como a dispensa, por equidade, do crédito tributário.

Art. 118. Não poderá ser objeto de recurso matéria não impugnada, exceto a arguição: (NR dada pelo Decreto nº 28.900, de 04/06/2019)

I - de ilegalidade ou de inconstitucionalidade de disposição de lei já reconhecida por decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

[...]

Art. 128. A súmula será editada para consolidar entendimento:

I - de decisões reiteradas do Conselho de Recursos Fiscais;

II - do reconhecimento de ilegalidade ou de inconstitucionalidade de disposição de lei ou de ato normativo infralegal.

²⁰ Disponível em:

https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1991/Lei10654_91.htm. Acesso em 01 dez. 2022.

²¹ Disponível em:

https://portal.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/listagem_filtro.asp?assunto=10&assuntoEsp=20. Acesso em 01 dez. 2022

III - de decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça ou de decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal.

Em suma, o art. 89 estabelece que os órgãos de julgamento do contencioso administrativo tributário potiguar apenas podem examinar a validade de texto de lei em matéria tributária nos casos em que houver decisões reiteradas do STJ ou por decisão definitiva do STF.

O contencioso do Estado do Paraná também aplica precedentes, conforme arts. 38 e 42 da Lei Estadual nº 18.887/2016²²:

Art. 38. No julgamento é vedado afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo, sob fundamento de prescrição intercorrente e de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal - STF.

Art. 42. As decisões proferidas em processo administrativo fiscal observarão o entendimento consolidado:

I - em súmula do STF, do Superior Tribunal de Justiça - STJ ou do próprio CCRF;

II - em acórdão proferido pelo STF ou pelo STJ em julgamento de recursos repetitivos de que trata o art. 1.036 da Lei Federal nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil - CPC;

III - em incidente de resolução de demandas repetitivas de que trata o art. 976 do CPC.

Parágrafo único. As decisões contrárias aos entendimentos consolidados descritos no caput deste artigo deverão conter, de maneira expressa, as razões de discordância

O Estado de Santa Catarina prevê a aplicação de precedentes na Lei Complementar Estadual nº 465/2009²³, da seguinte forma:

Art. 4º As autoridades julgadoras são incompetentes para declarar a inconstitucionalidade ou ilegalidade de lei, decreto ou ato normativo de Secretário de Estado.

Parágrafo único. O Tribunal Administrativo Tributário, em qualquer de suas câmaras, poderá apreciar a alegação de ilegalidade ou inconstitucionalidade reconhecida por entendimento manso e pacífico do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça.

Art. 22. O Diretor de Administração Tributária ou o Procurador-Chefe da Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado, ouvida a autoridade lançadora, poderá interpor pedido de cancelamento, ainda que parcial, de notificação fiscal quando:

I - a exigência fiscal for manifestamente indevida;

II - o crédito tributário exigido for maior que o devido; ou

III - a matéria tributável, merecer novo entendimento do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça.

²² Disponível em: <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/107201618877.pdf>. Acesso em 01 dez. 2022.

²³ Disponível em:

http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_lc_09_465.htm. Acesso em 01 dez. 2022.

Ressalta-se que a lei catarinense não remete aos precedentes qualificados, mas a “ilegalidade ou inconstitucionalidade reconhecida por entendimento manso e pacífico” do STJ ou do STF. O referido diploma ainda prevê a possibilidade de se cancelar a notificação fiscal no caso de a matéria tributável “merecer novo entendimento” do STF ou do STJ.

O Regulamento Interno do Tribunal Administrativo de Santa Catarina, aprovado pelo Decreto estadual nº 3.114/2010²⁴, ainda prevê pedido administrativo de revisão no caso de a decisão impugnada contrariar jurisprudência assente do STJ ou do STF, conforme se observa no art. 69 do referido Regulamento. E esse recurso, se admitido, será julgado pela Câmara Especial de Recursos, órgão que compõe o citado tribunal administrativo, conforme art. 70 desse diploma.

No Estado de Goiás também há previsão de aplicação de precedentes na lei que regula o processo administrativo tributário, conforme art. 6º, § 5º, da Lei nº 16.469/2009, com redação dada pela Lei 20.752/2020²⁵:

§ 5º Poderá ser adotada nos julgamentos a jurisprudência dos tribunais superiores, quando proferidas em sede de Repercussão Geral pelo Supremo Tribunal Federal, ou de Recurso Repetitivo pelo Superior Tribunal de Justiça, sempre que constatada a sua adequação e pertinência com o caso concreto.

O Regimento Interno do Conselho Administrativo Tributário (CAT) do Estado de Goiás, aprovado pelo Decreto estadual nº 6.930/2009²⁶, regulamentou a aplicação do dispositivo da lei do contencioso de Goiás, conforme art. 1º, §§ 4º e 5º, com redação dada pelo Decreto nº 9.373/2018:

§ 4º Não será proferida decisão que implique afastamento da aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que esta tenha sido declarada pelo Supremo Tribunal Federal -STF- em:

I - ação direta de inconstitucionalidade;

II - recurso extraordinário em ação de repercussão geral;

III - recurso extraordinário processado normalmente, quando se tratar de entendimento reiterado.

§ 5º Observado o disposto no § 4º, deverá ser acatada nos julgamentos a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça -STJ- adotada em sede do recurso repetitivo sempre que constatadas a sua adequação e pertinência com o caso concreto.

²⁴ Disponível em: https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2010/dec_10_3114.htm. Acesso em 01 dez. 2022.

²⁵ Disponível em: https://appasp.economia.go.gov.br/Legislacao/arquivos/Cat/Leis/L_16469.htm. Acesso em 01 dez. 2022.

²⁶ Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/api/v2/pesquisa/legislacoes/63840/pdf>. Acesso em 01 dez. 2022.

Como se observa acima, a previsão na legislação da aplicação de padrões decisórios pela Administração Tributária é uma realidade em outras Unidades Federativas, além do Estado do Pará, sendo uma tendência a ser seguida para racionalizar a consecução da justiça fiscal.

Além disso, há princípios que favorecem a aplicação de precedente judiciais pela Administração Tributária, como se observa a seguir, bem como se discorre das razões para aplicação de precedentes judiciais pela Administração Pública. Reis (2018) explica que o princípio da moralidade exige da Administração Pública atuação que respeite às instituições e às pessoas, respeitando os valores de honestidade, lealdade, boa-fé e ética. Dessa forma, prossegue o autor, a Administração Pública não pode ser a primeira a praticar litigância de má-fé, ao utilizar de meios protelatórios e malabarismos hermenêuticos para não aplicar precedentes. O princípio em análise obsta que o administrador público crie subterfúgio para não observar a ética dos precedentes, pois impõe o dever de previsibilidade, transparência e igualdade na aplicação do direito, não podendo o gestor público simplesmente ignorar o precedente e aplicar seu entendimento particular.

Segurança jurídica é a previsibilidade do Poder Público, é a confiança de que a Administração Pública não vai agir de forma a contrariar as expectativas legítimas criadas pelas pessoas, é o respeito que o gestor público tem pelas normas jurídicas, inclusive os precedentes vinculantes. Dessa forma, como a Administração Pública integra o Estado Democrático de Direito também está submetida ao ordenamento jurídico, logo, deve acatar as normas jurídicas e não pode criar um ordenamento jurídico paralelo, com regras próprias, que funcione apenas no âmbito administrativo, sem respeitar os precedentes judiciais vinculantes.

O ordenamento jurídico é único, assim, só se pode falar em segurança jurídica se todos os órgãos que compõe o Estado Democrático de Direito, inclusive a Administração Tributária, respeitam as normas jurídicas. Caso contrário, não há racionalidade do ordenamento jurídico e, em última análise, não há um ordenamento jurídico.

Hachem (2015, p. 75) anota que não existe dever jurídico originário na decisão judicial, pois o dever de atuar é preexistente, e a sua não concretização implica a condenação pelo Judiciário que apenas reconhece a exigibilidade da norma interpretada e obriga o Estado a cumpri-la. Dessa forma, a tutela jurisdicional individual significa um direito que a Administração deveria conceder aos demais que estão em igualdade de condição. Ressalta também o autor que qualquer que seja a origem da obrigação - decisão judicial, requerimento administrativo ou mesmo atuação de ofício, a Administração Pública não pode conceder, “de forma indevidamente discriminatória, prestações necessárias à satisfação de direitos fundamentais sociais para uns, deixando desamparados sujeitos que foram investidos pela

Constituição em idêntica posição jurídica”. Tal proibição decorre da própria Carta Magna que colocou como direito fundamental a vedação de tratamento discriminatório no que concerne aos seus demais direitos fundamentais, conforme art. 5º, XLI.

Rossato (2016, p. 131) discorre que a Administração Pública atualmente possui três grupos distintos de administrados: (1) aqueles que se utilizam do processo judicial (instrumento do próprio Estado) e buscaram a satisfação de uma pretensão (por exemplo, as pessoas que, diante da negativa da Administração, buscam o Poder Judiciário para conseguir medicamento, ainda que haja diversos julgados sobre a questão); (2) aqueles que não buscam o judiciário, permitindo ao poder público apostar na prescrição da pretensão; (3) aqueles que são demandados pelo poder público, que, muitas vezes, são processados com fundamento em tese contrária à orientação judicial dominante.

Frisa o autor que essa diferença de tratamento, no curto prazo, pode até implicar na redução de gastos, pois adia o cumprimento da prestação, mas, de outro lado, no futuro, os gastos serão maiores e, ainda, essa prática é contrária à ética. Nesse contexto, estão compreendidas relações jurídicas tributárias, ambientais, hierárquicas, trabalhistas, econômicas, regulatórias etc., em que se há disputa constante na concepção do justo sob a ótica judicial e administrativa, “aumentando-se a tensão entre os Poderes, a insatisfação dos jurisdicionados e administrados e a insegurança jurídica, colocando-se a Administração Pública numa posição adversarial e entre os principais agentes litigantes nos Tribunais”. (ROSSATO, 2016, p. 131).

Hachem (2015) afirma que, na realidade, o que ocorre é que apenas quem logra êxito na demanda individual é privilegiado, permanecendo a Administração Pública inerte em relação aos demais que se encontram em situações semelhantes. O Poder Público não corrige sua conduta contrária à Constituição, o que deveria fazê-lo, por força do dever de buscar o interesse público. Em tais casos, a não extensão dos efeitos às demais pessoas em situações semelhantes configura violação dos princípios da igualdade e da impessoalidade. O tratamento diferenciado ilegítimo implica na desigualdade entre pessoas com tutela jurisdicional e sem tutela jurisdicional, convertendo o Judiciário naquele que concede benefícios sociais que deveriam ser prestados espontaneamente pelo Estado.

Os que não têm acesso à justiça, via de regra a população economicamente mais pobre, torna-se mais desfavorecidos, pois além de não possuir recursos econômicos e informacionais para demandar judicialmente, o aumento da concessão pelo Judiciário de pretensões rejeitadas pela Administração Pública impacta no orçamento, reduzindo os recursos econômicos para satisfazer espontaneamente e planejadamente os mesmos direitos fundamentais pela Administração Pública através de serviços públicos e implementação de políticas públicas.

Assim, os direitos sociais que foram concebidos para reduzir as desigualdades, acabam por agravá-las, tendo em vista que os que mais precisam de tratamento isonômico, justiça social, mediante prestações socioeconômicas pelo Estado não desfrutam de tais medidas.

A Administração Tributária deve agir com imparcialidade, não se admitindo que casos iguais sejam tratados de maneira diferentes, nem que preferências do gestor prevaleçam. É importante que o gestor público ou autoridade pública fundamente suas decisões de forma clara, que respeite as decisões já tomadas anteriormente e que aplique os precedentes judiciais vinculantes. Isso garante a racionalidade do Ordenamento Jurídico e a sua imparcialidade.

Por sua vez, a impessoalidade proíbe a Administração Tributária de realizar distinções sem justificativa plausível, pois o agente público não pode deixar que suas convicções pessoais e interesses particulares prevaleçam no processo de tomada de decisão.

Se a Administração Tributária adota medida em desacordo com o que dispõe precedente judicial vinculante, provavelmente o interessado proporá demanda judicial a fim de concretizar o entendimento vinculante. Assim, se o Poder Público respeitar o sistema de precedentes vinculantes, suas ações estarão em conformidade com o entendimento exarado pelo Judiciário, e os interessados tenderão a aceitar as decisões administrativas, ainda que contrárias a seus interesses, pois sabem, em razão da previsibilidade e da calculabilidade, que não lograrão êxito no Judiciário, que pode, inclusive, julgar pela improcedência liminar do pedido, nos termos do art. 332 do CPC. Portanto, as aventuras jurídicas são desestimuladas e reduz a quantidade de processos judiciais em estoque, pois os precedentes vinculantes já indicam qual será o resultado provável de eventual processo.

Quando o Poder Público aplica os precedentes, há o desestímulo à litigância, reduzindo, assim a quantidade de processos sob análise, tanto do Judiciário quanto da Administração Pública, permitindo que os recursos econômicos sejam empregados em processos que ainda não possuem precedentes vinculantes, reduzindo também o tempo médio da duração de processo em análise pelo Estado, quer no Judiciário quer na Administração Pública.

Hachem (2015, p. 77) também explica que a não aplicação dos precedentes judiciais pelo Poder Público ofende o princípio constitucional da eficiência, previsto no art. 37, caput, da Carta Magna, pois a Administração Pública suplanta esse princípio ao não respeitar o entendimento do Judiciário, indeferindo direitos aos que não possuem tutela jurisdicional favorável, sob o argumento de estar “defendendo interesse ‘público’ (que de público não tem nada)”, o Estado “numa demonstração de suposto zelo, deixa de cuidar, no tempo devido, de muitíssimas outras, verdadeiramente ilegítimas, agressões impostas ao abalado erário público” (FREITAS, 1998, p. 119).

A aplicação de precedentes judiciais vinculantes também reduz os gastos públicos, pois os custos de processos, administrativos e judiciais, são suportados pela sociedade. Se a Administração Pública respeitasse precedentes, os interessados não ficariam tentando a sorte de obter uma decisão favorável que saiba, desde logo, ser contrária a precedente obrigatório. Logo, haveria a redução de provocações do Poder Público por parte de particular, e consequente redução de alocação de recursos econômicos para responder a tais demandas, otimizando os recursos econômicos públicos.

Respeitar os precedentes judiciais vinculantes é respeitar o próprio Direito. O agente público não é livre para agir da maneira como melhor lhe aprouver, ele é vinculado ao Direito, suas convicções, suas preferências pessoais não devem prevalecer sobre precedentes obrigatórios, pois também são normas jurídicas

5 NOTA TÉCNICA

Nota técnica sobre projeto de lei que propõe alteração da Lei do Estado do Pará nº 6.182/1998 a fim de aprimorar a aplicação de precedentes judiciais vinculantes pela Administração Tributária paraense.

Elter Paulo Ferreira, mestrando do Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia – PPGDDA da Universidade Federal do Pará – UFPA, expede a presente **NOTA TÉCNICA** com a finalidade de oferecer subsídios para a aprovação da proposta de lei apresentada no presente trabalho.

SUMÁRIO

1 Introdução. 2 Fiscalização. 3 Contencioso Administrativo Tributário. 4 Correção de Redação. 5 Aplicação de Padrões Judiciais Vinculantes no Caso de Decisão Judicial Tributária com Autoridade de Coisa Julgada. 6 Considerações finais.

INTRODUÇÃO

A aplicação de precedentes desenvolvida pelo Código de Processo Civil – CPC de 2015, em seu art. 927, demonstra que o Legislador Nacional escolheu alguns padrões decisórios para ter efeito além do persuasivo, sendo de observância obrigatória. Dessa forma, a esses precedentes é reconhecida relevância jurídica especial. Embora o art. 927 citado seja direcionado expressamente para os magistrados (juízes e tribunais), há debate pela doutrina acerca da ampliação dessa observância dos padrões decisórios ali listados pelos demais operadores do Direito, inclusive na seara administrativa.

A aplicação de precedentes foi estabelecida pela Lei Estadual nº 8.869/2019 que alterou a Lei Estadual nº 6.182/1998 (Lei do Procedimento Administrativo Tributário - PAT do Estado do Pará) e determinou a observância dos precedentes judiciais qualificados no contencioso administrativo tributário estadual com o fim de harmonizá-lo à sistemática de racionalização das decisões adotadas pelo Código de Processo Civil (CPC) de 2015. Entretanto, os dispositivos normativos dessa lei que tratam dessa aplicação de precedentes precisam ser desenvolvidos, até mesmo corrigidos, conforme se verá na presente nota técnica.

Divide-se a análise da proposta de alteração em três partes: Primeira, aplicação de precedentes pela fiscalização. Segunda, aplicação de precedentes pelo contencioso administrativo tributário. Terceira e última, correção de redação de dispositivo já existente.

FISCALIZAÇÃO

O primeiro dispositivo de alteração do projeto de lei analisado pretende inserir o art. 12-B à Lei Estadual nº 6.182/1998, dentro da seção que trata sobre lançamento. Portanto, o dispositivo está no lugar adequado.

Embora o *caput* do referido dispositivo estabeleça que “não será constituído crédito tributário”, não se trata de exclusão de crédito tributário, o que está previsto no art. 175²⁷ do Código Tributário Nacional - CTN. Este código identifica a isenção e a anistia como as duas únicas modalidades de exclusão do crédito tributário. A isenção relaciona-se com o tributo e a anistia com a penalidade. A concessão de isenção ou anistia depende de lei específica, conforme art. 150, § 6º, da Constituição²⁸.

Tampouco se trata de equidade que dispensa o pagamento de tributo devido, nos termos do art. 108, 2º, do CTN²⁹, haja vista que não é o caso de dispensa de pagamento de tributo, pois não existiu o fato jurídico impositivo tributário.

Segundo Carvalho (2019), a tipicidade tributária implica que a obrigação tributária somente ocorrerá se verificada a subsunção entre a hipótese de incidência prevista na lei e o fato jurídico tributário. Caso não haja a perfeita subsunção do fato à norma, não haverá obrigação, não havendo uma terceira possibilidade.

Schoueri (2019) leciona que a norma tributária de incidência não decorre de um enunciado normativo, mas da interpretação que o aplicador do Direito faz de todo o ordenamento jurídico. Da mesma forma, quando a lei diz que “não será constituído o crédito

²⁷ Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.

²⁸ Art. 150.

[...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

²⁹ Art. 108. [...]

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

tributário” é porque não se trata de um fato jurídico tributado. O dispositivo prestigia o Judiciário como intérprete final da legislação tributária.

Listar casos na legislação tributária que não se deve lançar o crédito tributário é importante pois a dúvida sempre persegue o aplicador da norma, sendo que em alguns casos poderia ocorrer de a autoridade administrativa realizar o lançamento apenas por preciosismo ou medo de estar prevaricando.

Para Mitidiero (2018, p. 78) “a interpretação do direito não é simples declaração de uma norma preexistente ou mesmo extração do seu conteúdo normativo”. Prossegue esse autor afirmando que o Direito precisa ser enxergado como o produto de uma interação dinâmica entre legislação, doutrina e jurisdição. Logo, quando a autoridade administrativa se deparar com um fato, analisará se há hipótese de incidência na lei tributária, verificará se há subsunção do fato à norma tipificadora do tributo, e em caso positivo, procederá ao lançamento. A aplicação de precedentes deve integrar o momento em que a autoridade lançadora realiza a subsunção, pois nas matérias em que há precedentes qualificados indicados na Lei do PAT, não há que se falar em dispensa do crédito tributário, mas de caso em que o Judiciário não reconhece a existência de obrigação tributária em situações similares.

A interpretação da legislação tributária não pode se limitar ao texto expresso nos dispositivos normativos. É necessário ir além dessa visão excessivamente positivista e considerar o Ordenamento Jurídico como um todo, inclusive os precedentes judiciais. É isto o que impõe a Constituição.

A concepção de constitucionalização do Direito, apresentada por Barroso, está ligada a “um efeito expansivo das normas constitucionais, cujo conteúdo material e axiológico se irradia, com força normativa, por todo o sistema jurídico” (BARROSO, 2006, p. 16). “Toda a ordem jurídica deve ser lida e apreendida sob a lente da Constituição, de modo a realizar os valores nela consagrados”, o que Barroso (2006) aponta que outros autores denominam de filtragem constitucional. Assim, a Constituição ocupa atualmente o centro do Ordenamento Jurídico, irradiando sua força normativa, possuindo supremacia formal e material, não se limitando a validar as normas infraconstitucionais, mas como “vetor de interpretação de todas as normas do sistema” (BARROSO, 2006, p. 28).

Para Moreira Neto (2018), a evolução do Direito Constitucional se irradia para o Direito Administrativo, construindo uma concepção jurídica que caracteriza o cidadão do Estado da Pós-Modernidade de forma superior a ideia de súdito, com todos os seus direitos e deveres.

Medauar (2018) pondera que o princípio da legalidade evoluiu, passando esse princípio a se basear em valores, devendo a Administração Pública respeitar não apenas ao texto legal, mas também todas as outras normas que compõem o ordenamento jurídico. A Carta Constitucional de 1988 impõe que o Poder Público obedeça ao princípio da legalidade, conforme art. 37, *caput*. Esse princípio deve ser interpretado no sentido de incluir não apenas a lei formal, editada conforme o processo Legislativo, mas também deve observar os princípios e valores que compõem o Estado Democrático de Direito.

Nessa toada, Hachem (2013) esclarece que na seara do Direito Administrativo, o apego ao texto legal como fundamento e limite da ação da Administração Pública confirma a lógica do Direito Constitucional anterior a 1988, quando não se admitia que o Poder Público efetivasse direitos constitucionais, se não houvesse previsão expressa no texto legal. Influenciado pelo Direito Constitucional europeu, ocorreu a ruptura da superioridade da lei formal e passou-se a adotar a supremacia da Constituição, que se tornou em requisito de validade do conteúdo de todas as demais normas jurídicas, sendo de observância obrigatória para o legislador, do Judiciário e para a Administração Pública. Portanto, surge-se daí um novo padrão, baseado na dignidade da pessoa humana e nos direitos fundamentais dela decorrentes. Podendo-se falar em um Direito Constitucional que reconhece a eficácia jurídica e sociais das normas constitucionais.

Segundo Moreira Neto (2018), no século XX, com a superação do positivismo, que engessava o Direito, e com a centralidade nos direitos fundamentais, mudou o pensamento para se conceber que o Estado não possuía mais o monopólio do Direito e da justiça. A legitimidade passa a ser um valor democrático adicionado à legalidade: o cumprimento textual da lei não é suficiente, devendo ser alcançadas as finalidades constitucionais incumbidas ao Estado.

Conforme Di Pietro, todos os princípios e valores constitucionais são destinados aos três Poderes do Estado, logo, se uma lei for contrária, é inconstitucional; “a discricionariedade administrativa está limitada pelos mesmos, o que significa a ampliação do controle judicial, que deverá abranger a validade dos atos administrativos não só diante da lei, mas também perante o Direito” (DI PIETRO, 2020, p. 114). Isto é, o princípio da legalidade exige vinculação ao Direito. Afirma ainda a autora que essa ampliação do princípio da legalidade implicou diminuição da margem de discricionariedade. Há uma tendência de formar “um direito constitucional de princípios e valores, o que muda a forma de interpretação da Constituição, tornando-a mais complexa e difusa, com prejuízo para a certeza do direito” (DI PIETRO, 2020, p. 116).

O novo Direito Constitucional, conforme destaca Barroso, passou por ampla transformação tanto no Estado quanto no direito constitucional, podendo-se identificar como

marco histórico, a formação do Estado Constitucional de direito que se consolidou no final do século XX. O marco filosófico foi o pós-positivismo, que coloca os direitos fundamentais no centro, e reaproxima o Direito da ética. E o marco teórico foi a aceitação da força normativa da Constituição, a ampliação da tutela jurisdicional constitucional e “o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional” (BARROSO, 2006, p. 15).

Medauar (2018) enfatiza que o Estado de Direito faz com que os governantes e autoridades também estejam submetidos ao Direito, sendo regidos por normas jurídicas, e estão no mesmo patamar dos outros cidadãos, não possuindo qualquer privilégio.

No Brasil, a constitucionalização do Direito é mais recente e mais intensa. Não se trata de constitucionalização apenas formal, mas material, no sentido de se interpretar as normas infraconstitucionais sob a luz da Constituição: “toda interpretação jurídica é também interpretação constitucional” (BARROSO, 2006, p. 27).

Binenbojm (2014) ressalta que com a constitucionalização do Direito Administrativo, a lei perde a centralidade, passando a Constituição - um sistema não apenas de regras, mas dotado de princípios e valores - a ser o centro da atividade administrativa. O princípio da juridicidade administrativa ganha destaque e significa que a Administração Pública atuará em conformidade com o Direito como um todo, não apenas se limitando ao que está disposto no texto legal. Aduz ainda o autor que todos os atos da Administração Pública estão afetados pelos princípios constitucionais, ainda que sejam atos discricionários.

Nesse sentido, Hachem (2013) assevera que o novo ordenamento jurídico brasileiro inaugurado pela Constituição de 1988 implicou o início do afastamento das ideias reducionistas do Direito advindas do positivismo jurídico, reconhecendo, a partir de então, como integrantes do ordenamento jurídico não apenas a lei em sentido formal, mas também os princípios constitucionais, explícitos ou implícitos. Assim, o Poder Público está vinculado ao princípio da juridicidade, o que representa que esse não apenas respeitará os textos da legislação, mas também deverá considerar os princípios constitucionais, reconhecendo a supremacia constitucional.

Na lição de Guastini (2003), a constitucionalização do Direito é um processo de transformação de um ordenamento em que este resulta impregnado pelas normas constitucionais. Um ordenamento jurídico constitucionalizado caracteriza-se por uma Constituição que se irradia, capaz de modificar não apenas a legislação, mas também as decisões judiciais e a forma de pensar da doutrina, as ações dos agentes políticos, e as relações sociais.

Para Barroso (2006) três fatores devem ser considerados na constitucionalização do direito administrativo: (i) uma grande quantidade de normas constitucionais destinadas a disciplinar a atuação da Administração Pública; (ii) as recentes modificações do Estado brasileiro; (iii) “a influência dos princípios constitucionais sobre as categorias do direito administrativo” (BARROSO, 2006, p. 37).

Di Pietro (2020, p. 166) anota que “os princípios desempenham papel relevante na interpretação das leis e na busca do equilíbrio entre as prerrogativas do poder público e os direitos do cidadão”. Assevera que os princípios também são relevantes para limitar a discricionariedade administrativa. A liberdade do agente público é limitada pela legalidade, em sentido amplo, incluindo-se os princípios e valores do ordenamento jurídico.

Conforme entendimento de Barroso (2006), a Administração Pública não deve ficar limitada apenas à lei em sentido estrito, mas também deve atuar tendo como fundamento direto a Constituição, ainda que não haja lei em determinado assunto. “O princípio da legalidade transmuda-se, assim, em princípio da constitucionalidade ou, talvez mais propriamente, em princípio da juridicidade, compreendendo sua subordinação à Constituição e à lei, nessa ordem” (BARROSO, 2006, p. 40). Desde quando o Poder Público passou a considerar a dignidade humana e a preservação dos direitos fundamentais como normas centrais do Ordenamento Jurídico, houve melhora na qualidade das relações entre a Administração Pública e o cidadão.

Di Pietro (2020, p. 168) explica que a Administração Pública deve respeitar os princípios, especialmente os constitucionais, cabendo ao Judiciário esse controle no caso em que a Administração não corrija. A discricionariedade não é uma “ação limitada pela lei, mas é liberdade de ação limitada pelo Direito”. O princípio da legalidade deve ser entendido além do positivismo jurídico, abrangendo “os princípios que estão na base do sistema jurídico vigente, e que permitem falar em Estado de Direito propriamente dito”.

Moreira Neto (2018, p. 210) defende que atualmente, apesar da evolução do Direito Administrativo, ainda se observa características do seu passado autoritário, que permanecem “por inércia, comodismo ou até por alguma visão estatolatra” o que demanda dos operadores do direito defesa categórica dos “novos paradigmas, que o reconciliem com os valores emergentes do Estado Democrático de Direito”. A boa Administração Pública é aquela que busca resultados concretos devendo sempre agir em benefício precípua das pessoas.

Lima (2015) destaca que o Brasil possui uma Constituição avançada quanto a direitos fundamentais, estando, inclusive, alinhada com os tratados internacionais em que o país é signatário, mas, há um grave descompasso entre as normas constitucionais e a realidade brasileira. Assim, o texto constitucional se apresenta mais como uma miragem.

Justen Filho (2009, p. 13) afirma que há um descompasso entre o Direito Administrativo e o Direito Constitucional, em razão de que “o conteúdo e as interpretações do Direito Administrativo permanecem vinculados e referidos a uma realidade sociopolítica que há muito deixou de existir”. O Direito Administrativo brasileiro não tem acompanhado o Direito Constitucional, então, faz-se necessário atualizar o Direito Administrativo a fim de fazer o espírito da Constituição irradiar na atividade administrativa, para concretizar os princípios e valores Constitucionais. Portanto, para esse autor, a supremacia da Constituição deve ir além do discurso: A atividade da Administração Pública deve estar pautada pela centralidade dos valores e princípios constitucionais.

Rossato (2016) argumenta que a Administração Pública está sujeita ao princípio da juridicidade, o que impõe a observância do ordenamento jurídico, bem como a sua interpretação compreendida nos precedentes. Nesse mesmo sentido, Reis (2018) ressalta que aplicar precedentes é um dever decorrente da juridicidade administrativa, da racionalidade do ordenamento jurídico, e que ao não se respeitar os precedentes, invocando o princípio da legalidade, é se ater a dogmas de um positivismo exegético que há muito tempo já foram superados pela teoria do Direito.

Squadri (2018) explica que da mesma forma que a Administração Pública deve respeitar a Constituição, deve também respeitar os precedentes judiciais vinculantes para que se assegure a segurança jurídica, a igualdade e a imparcialidade no acesso ao direito.

Rossato (2016, p. 146) disserta que o precedente judicial não é a fonte jurídica única, mas uma das fontes a ser considerada pela Administração Pública, utilizando-se das técnicas de aplicação, superação e de distinção de maneira adequada, conforme o caso, tendo em vista os deveres de estabilidade, integridade e coerência dos precedentes, previstos no art. 926 do CPC e dirigidos, por lei, ao Judiciário, também são extensíveis à Administração Pública, pois esta tem o poder-dever de tomar decisões jurídicas que são sujeitas à observância de princípios constitucionais, como, por exemplo, da igualdade, “relacionado que é à própria existência do Estado Democrático de Direito, quer em relação aos precedentes administrativos, quer no que se refere aos precedentes judiciais”.

Conforme exposto, observa-se que os precedentes judiciais também são fonte do Direito e devem ser considerados e aplicados pela Administração Pública, em especial, no procedimento administrativo tributário paraense.

Passa-se à análise dos incisos:

Art. 12-B, Inciso I: Não será constituído crédito tributário quando houver parecer da PGE que opina que não há fato jurídico impositivo de tributo estadual em que concorde o

Secretário de Estado de Fazenda. Esse dispositivo é para os casos em que a PGE é consultada se há viabilidade de constituir crédito tributário para determinado fato. Mesmo não havendo precedentes judiciais vinculantes (art. 927 do CPC) sobre a matéria, a PGE pode exarar parecer de que não há incidência de tributo estadual.

Inciso II: São casos em que a própria Constituição reconhece a invalidade de determinado dispositivo da legislação tributária, com efeito *erga omnes*, conforme art. 52, X (controle difuso e incidental de constitucionalidade realizada pelo STF que por força de Resolução do Senado Federal suspende a execução de Lei declarada inconstitucional), art. 102, § 2º (controle concentrado de constitucionalidade), e art. 103-A (súmula vinculante) da CRFB/1988.

Ressalta-se que houve o esvaziamento do instituto de suspensão através de resolução do Senado Federal de lei declarada inconstitucional em ação de controle difuso e incidental pelo STF, haja vista o art. 927 do CPC bem como o efeito do controle concentrado de constitucionalidade.

Barroso (2016) discorre que, no Brasil, o controle de constitucionalidade pode ser incidental ou por via de ação Direta. O primeiro, também conhecido como sistema americano ou concreto, é realizado na função judicial, por ocasião da interpretação e aplicação do Direito para solucionar os litígios. Nesse tipo de controle de constitucionalidade, há um processo, uma ação judicial, um conflito de interesses, sendo suscitada a inconstitucionalidade de lei que se aplica à relação jurídica objeto do litígio. O controle incidental de constitucionalidade é operado de forma difusa, cabendo a todos os órgãos judiciais, ou seja, qualquer juiz ou tribunal.

Leciona Barroso (2016) que o controle judicial de constitucionalidade por via de ação direta, ou por via principal, também conhecido como controle concentrado de constitucionalidade, possui como características principais o pronunciamento abstrato sobre a validade da lei, tendo como origem o modelo austríaco, sendo realizado de forma exclusiva pelo STF no plano federal, sendo os legitimados apenas os que estão listados no art. 103 da Constituição Federal.

Discorrendo acerca de súmula vinculante, Mendes e Branco (2015) afirmam que o Judiciário também possui competência para produzir normas gerais por meio de decisões com força de precedente, concorrendo com o Legislativo, o que significa uma descentralização da função de legislar.

Barroso (2016) destaca que a súmula vinculante está em sintonia com a tendência de valorização da jurisprudência no Direito. Ressalta que embora haja pluralidade de instâncias decisórias, o poder político do Estado é uno, não sendo aceitáveis manifestações incompatíveis.

Discorre que a não aplicação da súmula vinculante é excepcional e deve ser fundamentado de forma analítica.

As decisões de controle concentrado de constitucionalidade e os enunciados das súmulas vinculantes vinculam a Administração Pública, conforme art. 102, § 2º, da CFRB/1988 c/c art. 28, Parágrafo Único, da Lei nº 9.868/1999 c/c art. 10, § 3º, da Lei nº 9.882/1999 e art. 103-A da CRFB/1988 c/c art. 2º da Lei nº 11.417/2006, respectivamente, devendo a autoridade administrativa observar essas decisões, sendo cabível a ação de Reclamação em caso de inobservância, conforme art. 102, I, “1”, e art. 103-A, § 3º, ambos da CFRB/1998 c/c art. 988, III, do CPC.

Inciso III: Aplicação de decisões do STF e do STJ.

Conforme consta na Carta Magna, ao STJ compete a interpretação definitiva de lei federal e ao STF compete a guarda da Constituição e a sua interpretação final. Assim, esses órgãos possuem funções específicas para se alcançar a coerência no ordenamento jurídico.

A Emenda Constitucional nº 45/2004 introduziu o § 3º ao art. 102 que estabelece a exigência de repercussão geral nos recursos extraordinários. Atualmente o CPC é a lei que delimitou o que seria a repercussão geral. O art. 1.035, § 1º, desse diploma estabelece que “para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo”.

Por sua vez, conforme art. 928 do CPC, julgamento de casos repetidos é a decisão proferidas em Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas – IRDR, os recursos especiais e extraordinários repetitivos. Didier Jr. e Cunha (2017) explicam que esse microssistema de julgamento de casos repetitivos é destinado a formar precedentes que vinculam o próprio tribunal e os órgãos e juízos subordinados. O julgamento dos casos repetitivos nas cortes extraordinárias é realizado conforme art. 1.036 e seguintes do CPC.

Em relação à súmula, tem-se que, nas palavras de Didier Jr., Braga e Oliveira (2016, p. 500) “é o enunciado normativo (texto) da ratio decidendi (norma geral) de uma jurisprudência dominante, que é a reiteração de um precedente”. Esclarecem ainda que o enunciado da súmula é numerado e publicado resumindo a jurisprudência dominante do Tribunal em relação a uma questão, sendo um dever dos tribunais brasileiros, conforme art. 926 do CPC:

Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

Dessa forma, os enunciados das súmulas do STF em matéria constitucional e os do STJ em matéria infraconstitucional refletem a jurisprudência dominante dessas cortes, conforme a competência de cada uma, e devem ser considerados pela Administração Tributária.

Pode ocorrer casos em que, embora não haja precedentes qualificados de observância obrigatória favorável ao sujeito passivo, as decisões do Judiciário são remansas e pacíficas contra a Fazenda Pública. Nesses casos, com a devida análise e fundamentação, a Procuradoria-Geral do Estado - PGE poderia emitir parecer sugerindo que fosse acolhida pelo Fisco a decisão judicial, podendo, inclusive, sugerir que se lhe ampliem os efeitos para todos os demais sujeitos passivos. Ou, ainda, caso a PGE constate que não é possível reverter uma tese adotada, seja por meio de impugnação de decisão ou superação de entendimento (*overruling*), poderá emitir parecer no sentido de aplicar essa tese, ainda que não seja um precedente qualificado.

Hachem (2015) enfatiza o papel da Advocacia Pública no reconhecimento dos precedentes judiciais vinculantes. A lei pode atribuir ao órgão de advocacia do ente a responsabilidade para orientar como se daria a relação com os precedentes, podendo, inclusive, utilizar-se de instrumentos como súmulas administrativas que vinculariam os agentes públicos.

A PGE exercerá um papel importante na aplicação dos precedentes qualificados. Ela possui competência para realizar consultoria para órgão da Administração Direta e de representar judicialmente o Estado do Pará, conforme art. 132 da Constituição Federal de 1988 c/c art. 187, *caput*, da Constituição do Estado do Pará c/c art. 2º, incisos X e XI, e art. 16-B Lei Complementar nº 41/2001. Transcreve-se o referido dispositivo da Constituição do Estado do Pará para fins elucidativos:

À Procuradoria-Geral do Estado compete a representação judicial e a consultoria jurídica do Estado, inclusive em processos judiciais e administrativos que envolvam matéria de natureza tributária e fundiária, com sua organização e funcionamento sendo disposto em lei complementar, de iniciativa do Governador do Estado.

A Secretaria de Estado de Fazenda é um órgão da administração direta do Estado do Pará, assim também conta com Procurador do Estado que exerce a função de consultoria e assessoriamente jurídico, nos termos do art. 19-A da Lei Complementar Estadual nº 41/2001.

A Lei Estadual nº 8.870/2019 tratou da aplicação dos precedentes qualificados indicados no art. 927 do CPC pela PGE em relação à débitos inscritos em dívida ativa, conforme abaixo:

Art. 1º Fica o Poder Executivo Estadual, por meio da Procuradoria-Geral do Estado - PGE, autorizado a não ajuizar ações de execução fiscal e a desistir daquelas já ajuizadas, referentes a crédito tributário, inscrito em Dívida Ativa, nos seguintes casos: III - processos que versam sobre matéria em que haja precedente desfavorável à Fazenda Pública, firmado em decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade, enunciados de Súmula Vinculante, incidentes de resolução de demandas repetitivas, julgamento de Recurso Extraordinário com repercussão geral reconhecida e de Recurso Extraordinário ou Especial repetitivos, enunciados de Súmulas do Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou do Superior Tribunal de Justiça, em matéria infraconstitucional, ou enunciados de Súmulas do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, sobre direito local;

A PGE possui a prerrogativa de não ajuizar ações, ou desistir das que foram ajuizadas, em que a o crédito inscrito em dívida ativa é objeto de precedente qualificado favorável ao sujeito passivo. Portanto, a PGE, que representa os interesses do Estado no Judiciário, também poderia manifestar-se no sentido de orientar à Administração Tributária de não lançar crédito tributário que futuramente não será executado. Isto favorece a coerência e uniformidade da legislação tributária e o sistema de precedentes, haja vista que não haverá tratamento diferenciado aos casos na seara judicial da administrativa, beneficiando o princípio da isonomia e da segurança jurídica, pois o mesmo tratamento que é dado na seara judicial será dado no procedimento administrativo.

É importante que a Administração Tributária sinalize de forma pública qual será seu comportamento diante do precedente judicial firmado: se irá aplicá-lo ou se insistirá na sua reforma, através da distinção ou superação. O que favorece a segurança jurídica, especialmente a previsibilidade pelos atores sociais.

Nessa toada, Hachem (2015) assevera que não se admite tratar casos iguais de maneira desigual, não podendo a Administração Pública conferir um direito a uma pessoa amparada por uma decisão judicial e outro a quem não buscou tutela jurisdicional, quer por falta de recursos econômicos, quer em razão que os custos da demandam sejam superiores ao proveito econômico esperado, quer em razão da falta de informação. Esclarece esse autor que quem possui condições de buscar a tutela judicial não pode ser tratado pela Administração Pública de forma diferenciada em relação àquele que não buscou socorro no judiciário. Salaria ainda que da mesma forma que o judiciário deve aplicar a lei de maneira uniforme, a Administração Pública também deve aplicar a norma jurídica de forma uniforme, inclusive os precedentes, de modo a não criar anarquia jurídica.

Ressalta-se que o Executivo poderá regulamentar esse instituto, por meio de atos normativos infralegais, para possibilitar a efetiva aplicação dos precedentes judiciais qualificados pela Fiscalização Tributária.

A União regulamentou esse assunto por meio da Portaria Conjunta nº 1 de 12 de fevereiro de 2014³⁰. Essa Portaria prevê que a Procuradoria da Fazenda Nacional - PGFN dará ciência à Secretaria da Receita Federal do Brasil das matérias incluídas no Acompanhamento Especial Nacional, de matéria de interesse da Fazenda Nacional submetidas à sistemática de julgamento de casos repetitivos no STF e no STJ.

A aplicação de precedentes judiciais pela fiscalização torna mais íntegra, coerente e uniforme a aplicação do Direito pela Administração Tributária, haja vista que o contencioso pode aplicá-los. Assim, não há razão de iniciar um procedimento administrativo que posteriormente seria invalidado no âmbito do contencioso administrativo, ou, ainda, o que seria mais dispendioso, no Judiciário.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

A introdução do § 4º no art. 28³¹ da Lei do PAT é importante para não deixar dúvida de que a Julgadoria de Primeira Instância também deve observar os precedentes qualificados em suas decisões. A redação atual da lei não é clara quanto a esse dever para esse órgão de primeira instância do contencioso administrativo. A redação vigente do art. 26, III, da Lei do PAT apenas trata da permissão de o sujeito passivo invocar precedente desfavorável à Fazenda Pública para questionar validade ou a constitucionalidade de dispositivo da legislação tributária.

De igual forma, a inclusão do § 5º no art. 28³² do citado diploma reforça o princípio do contraditório, a ampla defesa e do dever de fundamentar. Esse dispositivo é semelhante ao do

³⁰ Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50023>. Acesso em 13 dez. 2022.

³¹ § 4º. A autoridade julgadora deverá observar os precedentes judiciais firmados em:

- I - decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal proferida em controle concentrado de constitucionalidade;
- II - decisão definitiva de mérito proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, ou por Seção ou Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, conforme o caso, em julgamento de recursos extraordinários e especiais repetitivos;
- III - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;
- IV - incidentes de resolução de demanda repetitiva;
- V - súmula do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, sobre direito local.

³² § 5º Não se considera fundamentada qualquer decisão que:

- I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;
- II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;
- III - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;
- IV - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;
- V - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

art. 42, § 4º, da mesma lei, e é uma adaptação do art. 489, § 1º, do CPC³³. Didier Jr., Braga e Oliveira (2016) destacam que esse dispositivo permite reduzir a subjetividade do que é ou não é uma decisão fundamentada e visam a fortalecer o direito fundamental de motivação das decisões das autoridades públicas. Ressaltam ainda que esse rol é exemplificativo, e não taxativo.

Esse dispositivo é essencial para o microssistema de precedentes, isto porque a autoridade julgadora, por ocasião do julgamento administrativo, poderá (i) aderir ao precedente invocado pelo sujeito passivo, ou (ii) realizar a distinção, ou, ainda, a (iii) superação, mas não poderá ignorá-lo ou simplesmente dizer que o precedente é em determinado sentido. Didier Jr., Braga e Oliveira (2016) ensinam que a mera transcrição ou referência a precedente ou enunciado de súmula não basta para justificar uma decisão, sendo necessário que o julgador ponderar de forma expressa a pertinência ao caso. Reforçam que cabe à autoridade julgadora interpretar o precedente para verificar se há adequação do caso em julgamento às razões de decidir (*ratio decidendi*) paradigma. Ou seja, o julgador deve deixar claro na sua fundamentação o porquê aplicou ou não o precedente qualificado listado na Lei do PAT.

Como a aplicação das demais normas jurídicas, a aplicação de precedentes demanda interpretação, podendo surgir tantas interpretações quantos forem os intérpretes, o que é natural e esperado. Assim, é importante atenção aos deveres de uniformização, de estabilidade, de integridade e de coerência das decisões proferidas no curso do processo administrativo-tributário, para assegurar os princípios constitucionais da segurança jurídica e da igualdade.

Essa questão ganhou contorno relevante em relação ao Poder Público ao passo que o Legislador Nacional editou a Lei nº 13.655/2018³⁴ que dispõe sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público, e incluiu vários dispositivos à Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro - LINDB³⁵, dentro os quais se destaca o seguinte:

³³ § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:
 I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;
 II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;
 III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;
 IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;
 V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;
 VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

³⁴ Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/113655.htm. Acesso em 01 dez. 2022.

³⁵ Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657.htm. Acesso em 01 dez. 2022.

Art. 30. As autoridades públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas.

Parágrafo único. Os instrumentos previstos no caput deste artigo terão caráter vinculante em relação ao órgão ou entidade a que se destinam, até ulterior revisão.

Nesse diapasão, os enunciados de súmulas administrativas possuem um papel importante para assegurar os princípios da segurança jurídica e da igualdade, pois vinculam os agentes públicos da Administração Pública a adotar de forma obrigatória determinado entendimento exarado por órgão competente ou pela advocacia pública. Portanto, o TARF poderá editar resolução interpretativa, consoante previsão do art. 48, *caput*, da Lei do PAT³⁶, para dar uniformidade, integridade, estabilidade e coerência na aplicação de precedentes judiciais qualificados, nos termos do art. 926 do CPC³⁷.

Além disso, poderá ser regulamentada, por meio de decreto executivo, a aplicação de precedentes no âmbito do TARF, de forma semelhante ao que já ocorre com o CARF³⁸ (Conselho de Administração de Recursos Fiscais) alterando-se, assim, o Decreto do Estado do Pará nº 3.578/1999³⁹, que aprovou o Regimento Interno do TARF.

CORREÇÃO DE REDAÇÃO

As redações dos dispositivos do art. 26, III, “c⁴⁰”, e do art. 40, § 3º, III⁴¹, da Lei do PAT são idênticas. Entretanto, como dito acima, há um erro nela. Portanto, é mais adequado deixá-las com a mesma redação do art. 927, IV⁴², do CPC.

APLICAÇÃO DE PADRÕES JUDICIAIS VINCULANTES NO CASO DE DECISÃO JUDICIAL TRIBUTÁRIA COM AUTORIDADE DE COISA JULGADA

³⁶ Art. 48. A interpretação e a aplicação da legislação tributária poderá ser determinada pelo Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários sob a forma de resolução interpretativa.

³⁷ Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

³⁸ Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/ricarf-multi-11042022-alterada-ate-port-me-3125-2022.pdf>. Acesso em 14 dez. 2022.

³⁹ Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc1999_03578.pdf. Acesso em 14 dez. 2022.

⁴⁰ c) súmula do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em matéria;

⁴¹ III - súmula do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em matéria;

⁴² IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

Analisa-se no presente tópico como deve ser a aplicação de padrões judiciais vinculantes pela Administração Tributária do Estado do Pará nos casos em que há decisão judicial *inter partes* transitada em julgado em sentido contrário. Em especial será estudado a aplicação do tema n. 881 e 885 do STF na coisa julgada. Os cenários possíveis objeto do presente estudo são os seguintes: 1º) o trânsito em julgado da decisão *inter partes* foi posterior ao padrão decisório; ou 2º) ocorreu o trânsito em julgado da decisão *inter partes* antes do padrão judicial vinculante.

Coisa julgada

O artigo 5º inciso XXXVI da Constituição da República Federativa do Brasil estabelece que “a Lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.”, elevando a coisa julgada ao nível de direito fundamental, que é cláusula pétrea, conforme art. 60, § 4º, IV⁴³, da Carta Magna.

Sobre o assunto, o CPC de 2015 dispõe da seguinte maneira:

Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso.

Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.

§ 1º O disposto no caput aplica-se à resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentemente no processo, se:

I - dessa resolução depender o julgamento do mérito;

II - a seu respeito tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia;

III - o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal.

§ 2º A hipótese do § 1º não se aplica se no processo houver restrições probatórias ou limitações à cognição que impeçam o aprofundamento da análise da questão prejudicial.

Art. 504. Não fazem coisa julgada:

I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença.

Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

II - nos demais casos prescritos em lei.

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Art. 507. É vedado à parte discutir no curso do processo as questões já decididas a cujo respeito se operou a preclusão.

⁴³ § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
IV - os direitos e garantias individuais.

Art. 508. Transitada em julgado a decisão de mérito, considerar-se-ão deduzidas e repelidas todas as alegações e as defesas que a parte poderia opor tanto ao acolhimento quanto à rejeição do pedido.

Didier Jr, Braga e Oliveira (2016) explicam que coisa julgada é um efeito jurídico, que deriva de um fato jurídico, depois da aplicação da norma jurídica. Assim, a decisão judicial torna-se, em regra, indiscutível e imutável, impedindo que se discuta novamente os mesmos objetos, conforme art. 337, VII, e § 4^o⁴⁴, art. 485, V⁴⁵, art. 502, art. 966, IV⁴⁶, todos do CPC.

Theodoro Júnior (2016, p. 1104) discorda de que a coisa julgada seja um efeito da decisão judicial, mas que é “a qualidade dela representada pela ‘imutabilidade’ do julgado e de seus efeitos, depois que não seja mais possível impugná-los por meio de recurso”.

Câmara (2017) enfatiza que a coisa julgada se dá quando a decisão transita em julgado, sendo que ela ocorre quando precluem os recursos. Afirma que coisa julgada é a estabilidade do julgado irrecorrível.

Cintra, Grinover e Dinamarco (2012) lecionam que coisa julgada é a imutabilidade da decisão judicial dentro do mesmo processo ou fora dele, não podendo ser julgada novamente, nem as partes litigar, tampouco o legislador regular de modo diferente a relação jurídica ali estabelecida.

Didier Jr, Braga e Oliveira (2016, p. 530) entendem que “a coisa julgada torna indiscutível e imutável a norma jurídica concreta definida na decisão judicial”, e que para se entender a coisa julgada, é necessário entender que a decisão judicial é fonte normativa, e quando essa decisão se torna indiscutível e imutável, ocorre o fenômeno da coisa julgada.

Theodoro Júnior (2016) assevera que enquanto houver possibilidade de recurso, a decisão é apenas uma situação jurídica, sendo que os efeitos da decisão judicial ocorrerão, de forma plena e definitiva, tão somente quando ocorrer o trânsito em julgado, quando não cabe mais recurso, o que torna a decisão imutável e indiscutível, conforme preceitua o art. 502 do CPC.

Didier Jr, Braga e Oliveira (2016) ensinam que apenas há coisa julgada em cognição exauriente, e que decisões proferidas em cognições sumárias não estão sujeitas à coisa julgada. Isto decorre do fato de que a coisa julgada é uma estabilidade que pressupõe haver concluída a

⁴⁴ Art. 337. Incumbe ao réu, antes de discutir o mérito, alegar:

VII- coisa julgada;

§ 4^o Há coisa julgada quando se repete ação que já foi decidida por decisão transitada em julgado.

⁴⁵ Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando:

V - reconhecer a existência de perempção, de litispendência ou de coisa julgada;

⁴⁶ Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:

IV - ofender a coisa julgada;

cognição sobre o assunto. Outro requisito para a coisa julgada é o trânsito em julgado, isto é, não pode haver possibilidade de recurso, conforme o art. 502 do CPC, acima transcrito.

Segundo Theodoro Júnior (2016), ao instituir a coisa julgada, o legislador não quis valorar a decisão em relação aos fatos (verdade) ou dos direitos (justiça), mas pretendeu não permitir a nova discussão das questões já decididas pelo Judiciário, visando a segurança jurídica e a paz na convivência social.

Didier Jr, Braga e Oliveira (2016) discorrem que a coisa julgada pode ser *inter partes*, *ultra partes*⁴⁷ ou *erga omnes*. *Inter partes* diz respeito apenas às partes do processo, sendo esta a regra geral, consoante o art. 506 do CPC. Explicam também que ninguém poderá ser afetado pelos efeitos de uma decisão transitada em julgado sem que tenha tido a oportunidade de participar do processo, com o devido contraditório. A coisa julgada *erga omnes* é aquela que atinge todos os jurisdicionados, ainda que não tenha participado, diretamente, do processo. É o caso das ações de controle abstrato de constitucionalidade.

O art. 505 do CPC estabelece o limite temporal da coisa julgada, a saber, que a coisa julgada será revista nos casos em que a relação jurídica de trato continuado sobrevenha fato ou direito que justifique a revisão, e nos demais casos previstos em lei. Didier Jr, Braga e Oliveira (2016) asseveram que além dessas hipóteses, não será possível decidir novamente o que há foi decidido.

Theodoro Júnior (2016) ensina que nesse caso não é o efeito da decisão que é temporário, tampouco a coisa julgada se extingue, é o objeto do julgado que deixa de existir e, assim, o comando da decisão deixa de incidir. Discorre, também, que a situação fático-jurídica apurada no tempo da decisão permanecerá imutável e indiscutível, sendo que se sobrevier um novo julgamento, não será o mesmo objeto, haja vista que a relação jurídica possuirá elementos novos, que não foram analisados na decisão anterior.

Didier Jr, Braga e Oliveira (2016) explica que a regra do art. 505, I⁴⁸, do CPC não é exatamente de uma revisão da coisa julgada, mas que em razão de um fato novo, há necessidade de uma nova decisão. O art. 505, II⁴⁹, do CPC dispõe que cabe à lei, em sentido estrito, estabelecer os instrumentos de revisão da coisa julgada.

Acerca das relações jurídicas de trato continuado e coisa julgada, Didier Jr, Braga e Oliveira (2016) ensinam que, em regra, não são permitidas no ordenamento jurídico as decisões

⁴⁷ É aquela que também afeta terceiros determinados, não sendo objeto do presente estudo.

⁴⁸ Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobrevier modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

⁴⁹ II - nos demais casos prescritos em lei.

judiciais que tratem situações futuras, que não ocorreram, pois não haveria interesse processual⁵⁰ da parte para iniciar a prestação jurisdicional. As exceções são as decisões que se tratam de situações futuras que se relacionam com situações presentes, como são os casos das relações jurídicas de trato continuado, que se referem o art. 505, I, do CPC, que também são conhecidas como relações jurídicas permanentes e as sucessivas.

Zavaski (2005) classifica as relações jurídicas em três espécies: as instantâneas, as permanentes e as sucessivas. Para ele, a relação jurídica instantânea decorre de fato que se esgota imediatamente, em dado momento, que não há continuidade no tempo. Cita como exemplo a obrigação de pagar imposto de transmissão em razão da venda de imóvel, o ITBI. A permanente é a relação jurídica que decorre da incidência de situação que se prolonga no tempo. Cita como exemplo a obrigação previdenciária de benefício de auxílio-doença e a obrigação de pagar alimentos.

Há ainda a relação jurídica sucessiva, que surge de fato instantâneos que se repete no tempo de maneira uniforme e continuada. Explica ainda que “as relações sucessivas compõem-se de uma série de relações instantâneas homogêneas, que, pela sua reiteração e homogeneidade, podem receber tratamento jurídico conjunto ou tutela jurisdicional coletiva” (ZAVASKI, 2005, p. 04). Cita como exemplo a obrigação de pagar ICMS e contribuições previdenciárias.

Segundo Didier Jr, Braga e Oliveira (2016), a decisão judicial que regular essas relações jurídicas, permanentes e sucessivas, possuem intrinsicamente uma cláusula *rebus sic stantibus*, pois se há alteração posterior nos fatos ou no Direito, é lícito rever o que foi decidido. É o que dispõe o art. 505, I, do CPC, pois permite uma nova análise da relação jurídica de trato continuado, que pode ser feita de forma automática, em alguns casos, ou mediante ação de revisão, como o que ocorre na prestação de alimentos⁵¹.

Theodoro Júnior (2016) denomina a decisão nesses casos de determinativa, pois se baseia em uma situação atual, com eficácia projetada para o futuro. Assim, se as circunstâncias mudarem, a eficácia do julgado não deverá permanecer imutável e intangível, pois faz-se necessária uma nova decisão ante a situação nova.

Câmara (2017) discorre acerca da decisão determinativa e apresenta sua definição como sendo o julgado sobre relação de trato sucessivo ou continuado, que são as relações jurídicas de natureza obrigacional que se prolongam no tempo. Afirma ainda que as decisões

⁵⁰ Interesse processual é um dos requisitos da petição inicial ser aceita, conforme art. 330, III, do CPC: “Art. 330. A petição inicial será indeferida quando: III - o autor carecer de interesse processual”.

⁵¹ Art. 15 da Lei n. 5.478/1968: “A decisão judicial sobre alimentos não transita em julgado e pode a qualquer tempo ser revista, em face da modificação da situação financeira dos interessados.”

determinativas também são passíveis de alcançar a autoridade da coisa julgada material, como qualquer outra decisão de mérito. A coisa julgada impede que se julgue novamente a mesma causa, o que não ocorre na ação de revisão, que se analisa a causa de pedir e pedidos distintos.

Didier Jr, Braga e Oliveira (2016) lecionam que essa possibilidade de se alterar essas decisões judiciais com efeito jurídico de coisa julgada não prejudica a imutabilidade, que é um dos atributos da coisa julgada, como visto acima. Afirmam que se há mudanças nos fatos ou no Direito que está lastreada a relação jurídica de trato continuado e que dão legitimidade ao pedido de uma tutela jurisdicional, há a possibilidade de se propor uma nova ação, com elementos diferentes, nova causa de pedir e novo pedido. Explicam que a coisa julgada não pode obstar a reanálise do assunto por questões posteriores ao trânsito em julgado, pois a eficácia preclusiva apenas abrange o que foi deduzido ou poderia ter sido deduzido pelas partes à época da decisão jurisdicional.

Theodoro Júnior (2016) e Câmara (2017) defendem que a modificação do julgado deve ser por meio de outra ação, a ação revisional, que terá eficácia *ex nunc*, apenas em relação ao surgimento das alterações fático-jurídico que deram causa à revisão, permanecendo os efeitos anteriores à ação revisional intactos, sob a égide da coisa julgada da decisão anterior.

Didier Jr, Braga e Oliveira (2016) esclarece que há basicamente no ordenamento jurídico brasileiro quatro instrumentos legais de controle de coisa julgada: i) a ação rescisória⁵²; ii) a *querela nullitatis*⁵³; iii) impugnação com base na existência de erro material⁵⁴; e iv) a revisão da sentença inconstitucional⁵⁵. Será objeto de análise apenas a ação rescisória e a revisão da sentença inconstitucional, haja vista a pertinência com o tema proposto, que é a aplicação de padrões decisórios judiciais quando há coisa julgada material *inter partes*.

Didier Jr, Braga e Oliveira (2016, p. 273 e 274) afirmam que permitir a revisão da coisa julgada de forma atípica⁵⁶ é muito perigoso, tendo em vista que “a coisa julgada é instituto construído ao longo dos séculos e reflete a necessidade humana de segurança. Ruim com ela, muito pior sem ela. Relativizar a coisa julgada por critério atípico é exterminá-la”.

A coisa julgada está ligada ao princípio da segurança jurídica e da paz social, pois privilegia a resolução do litígio do que a ideia de verdade e justiça. Contudo, em alguns casos a coisa julgada pode ser desfeita. A ação rescisória é meio típico de desconstituição de decisão

⁵² Arts. 966 e seguintes do CPC.

⁵³ Art. 525, § 1º, I, e art. 535, I, ambos do CPC.

⁵⁴ Art. 494, I, CPC.

⁵⁵ Art. 525, § 12, e art. 535, § 5º, do CPC.

⁵⁶ Isto é, sem previsão expressa em lei.

judicial transitada em julgado, pois encontra-se previsão expressa no CPC. O que passa a ser estudado a seguir.

Ação rescisória

Câmara (2017) explica que a ação rescisória intenta desconstituir decisão coberta pela coisa julgada, podendo haver o julgamento da causa original. Assim, operando a coisa julgada, a ação rescisória é o meio adequado para, nos casos expressamente previstos em lei, desconstituir a decisão com autoridade de coisa julgada.

A ação rescisória está disciplinada nos arts. 966 a 975 do CPC, sendo que o *caput*⁵⁷ do art. 966 prevê as principais hipóteses em que é cabível (tipicidade). Dentre as hipóteses tipificadas, destaca-se a do inciso V e a prevista no art. 525, § 15 e art. 535, § 8º, ambos do CPC, que estão relacionadas à violação de norma jurídica, o que inclui a desarmonia entre os padrões decisórios judiciais e a decisão jurisdicional com o efeito jurídico de coisa julgada.

O art. 966, §§ 5º e 6º, do diploma prevê expressamente hipótese de rescisória face a padrão decisório que tenha sido mal aplicado, reconhecendo o status de norma jurídica para eles, conforme abaixo:

§ 5º Cabe ação rescisória, com fundamento no inciso V do caput deste artigo, contra decisão baseada em enunciado de súmula ou acórdão proferido em julgamento de casos repetitivos que não tenha considerado a existência de distinção entre a questão discutida no processo e o padrão decisório que lhe deu fundamento.

§ 6º Quando a ação rescisória fundar-se na hipótese do § 5º deste artigo, caberá ao autor, sob pena de inépcia, demonstrar, fundamentadamente, tratar-se de situação particularizada por hipótese fática distinta ou de questão jurídica não examinada, a impor outra solução jurídica.

⁵⁷ A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:

I - se verificar que foi proferida por força de prevaricação, concussão ou corrupção do juiz;

II - for proferida por juiz impedido ou por juízo absolutamente incompetente;

III - resultar de dolo ou coação da parte vencedora em detrimento da parte vencida ou, ainda, de simulação ou colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei;

IV - ofender a coisa julgada;

V - violar manifestamente norma jurídica;

VI - for fundada em prova cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou venha a ser demonstrada na própria ação rescisória;

VII - obtiver o autor, posteriormente ao trânsito em julgado, prova nova cuja existência ignorava ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável;

VIII - for fundada em erro de fato verificável do exame dos autos.

Por sua vez o art. 525, § 15⁵⁸, do CPC, que é idêntico ao disposto no art. 535, § 8^{o59}, desse código, estabelece hipótese de ação rescisória no caso de decisão judicial contrária ao padrão decisório fixado em controle de constitucionalidade difuso ou concentrado pelo STF, desde que essa decisão da Suprema Corte tenha sido proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda.

O prazo do ajuizamento da ação rescisória é decadencial de dois (02) anos para a hipótese do art. 966, V, do CPC, a contar do trânsito em julgado da última decisão proferida no processo, conforme art. 975, *caput*. Para a hipótese do art. 525, § 15, e art. 535, 8º, o prazo, também decadencial de dois (02) anos, iniciará do trânsito em julgado da decisão paradigma do STF.

Conforme lição de Didier Jr. e Cunha (2017), a norma jurídica que se refere o art. 966, V, do CPC pode ser de qualquer natureza, desde que seja uma norma geral: legal, constitucional, decreto etc., inclusive decisão que não respeita precedente obrigatório previsto no art. 927 do CPC. Defendem que norma é o gênero da qual princípios e regras são espécies. Afirmam que as normas decorrem de várias fontes (lei, Constituição, ato infralegal, precedente judicial etc.), sendo que através da interpretação dessas fontes há a construção da norma. Portanto, quando se afirma que houve violação de uma norma, o que foi violado foi a interpretação atribuída à fonte do direito aplicada ao caso.

Nesse sentido também enfatiza Câmara (2017), ressalta que não se confunde norma com o texto, sendo a norma o resultado da interpretação do texto. Enfatiza, também, que quando o padrão decisório é mal aplicado, cabe ação rescisória, com fundamento no art. 966, § 5º, do CPC.

⁵⁸ Art. 525. Transcorrido o prazo previsto no art. 523 sem o pagamento voluntário, inicia-se o prazo de 15 (quinze) dias para que o executado, independentemente de penhora ou nova intimação, apresente, nos próprios autos, sua impugnação.

§ 1º Na impugnação, o executado poderá alegar:

[...]

III - inexecutabilidade do título ou inexigibilidade da obrigação;

[...]

§ 12. Para efeito do disposto no inciso III do § 1º deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.

§ 13. No caso do § 12, os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal poderão ser modulados no tempo, em atenção à segurança jurídica.

§ 14. A decisão do Supremo Tribunal Federal referida no § 12 deve ser anterior ao trânsito em julgado da decisão exequenda.

§ 15. Se a decisão referida no § 12 for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

⁵⁹ A diferença que é direcionado para a Fazenda Pública.

Didier Jr. e Cunha (2017) enfatizam que como é cabível a ação rescisória apenas contra norma geral, incluindo aqui o precedente obrigatório, haja vista que o precedente consiste na sua *ratio decidendi*, sendo esta é a norma geral. Prosseguem afirmando que é a violação a essa norma geral que possibilita a ação rescisória. Ressaltam que o sentido para “manifesta”, do referido inciso V, do art. 966 do CPC, significa clara, evidente, ou seja, que a violação puder ser demonstrada com prova pré-constituída juntada pelo autor.

É importante ressaltar o enunciado da súmula n. 343 do STF: “Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais”. Didier Jr. e Cunha (2017) explicam como deve ser aplicado o referido enunciado:

a) quando havia ao tempo da decisão rescindenda divergência na interpretação do Direito entre os tribunais, mas não existia precedente vinculante do STJ ou do STF (art. 927 do CPC) sobre o tema, aplica-se o enunciado da súmula e não se admite a ação rescisória;

b) quando havia ao tempo da decisão rescindenda divergência na interpretação do Direito entre os tribunais, mas não existia precedente vinculante do STJ ou do STF (art. 927 do CPC) sobre o tema, mas após o trânsito em julgado sobrevém precedente obrigatório do tribunal superior, há possibilidade de rescisão, com fundamento nesse precedente novo, conforme previsão do art. 525, § 15, e art. 535, § 8º, ambos do CPC;

c) quando havia ao tempo da decisão rescindenda divergência na interpretação do Direito entre os tribunais, mas existia precedente vinculante do STJ ou do STF (art. 927 do CPC) sobre o tema à época da prolação da decisão rescindenda, se a decisão judicial contrariar o precedente vinculante, há direito à ação rescisória, pois ocorreu violação manifesta à norma jurídica, hipótese prevista no art. 966, V, do CPC;

d) quando havia ao tempo da decisão rescindenda divergência na interpretação do Direito entre os tribunais, mas existia precedente vinculante do STJ ou do STF (art. 927 do CPC) sobre o tema à época da decisão rescindenda; entretanto, após o trânsito em julgado, sobrevém novo precedente do tribunal superior, mudando seu entendimento anterior, ocorrendo a superação de precedente: não há direito à rescisão sob o fundamento do novo precedente, haja vista a segurança jurídica, conforme decisão do STF no RE n. 590.809⁶⁰, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, julgado em 22/10/2014.

⁶⁰ A tese definida nesse julgamento foi: “Não cabe ação rescisória quando o julgado estiver em harmonia com o entendimento firmado pelo Plenário do Supremo à época da formalização do acórdão rescindendo, ainda que ocorra posterior superação do precedente”. Disponível em

A hipótese de cabimento da ação rescisória prevista no art. 966, V, do CPC é diferente da prevista no art. 525, § 15, e no art. 535, § 8º, do mesmo código. Além do início do prazo ser diferente, conforme visto acima, os pressupostos são outros. Se a decisão judicial contraria entendimento do STF já existente, é possível ao executado arguir a inexigibilidade do título, com fundamento no art. 525, § 12, e art. 535, 8º, do referido diploma legal, a fim de impedir o cumprimento da decisão judicial.

Didier Jr. e Cunha (2017) ensinam que a referida impugnação não desfaz ou rescinde a decisão sob cumprimento, apenas reconhece a sua ineficácia e inexigibilidade, a fim de impedir o prosseguimento do cumprimento da sentença. Contudo, também é possível ingressar com a ação rescisória, no caso indicado de haver precedente do STF há época da decisão judicial atacada, mas o fundamento seria o art. 966, V, do CPC.

Na hipótese do art. 966, V, a divergência entre a decisão rescindenda e o entendimento do STF deve ser anterior ao trânsito em julgado, mas no caso do art. 525, § 12, e art. 535, 8º, a divergência deve ser posterior ao trânsito em julgado, respeitada eventual modulação dos efeitos.

Aplicação do Tema 881 e 885 do STF

Para aplicar um padrão decisório, é necessário entender as circunstâncias de fato e jurídicas que embasaram tal decisão, para que se possa aplicar da melhor forma as razões de decidir da decisão paradigma.

No dia 08/02/2013 foi concluído o julgamento dos temas de repercussão geral n. 881 e 885 pelo Pleno do STF, conforme a seguir:

Tema 881⁶¹ - Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado.

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7303880>. Acesso em 14 mar 2023.

. Acesso em 14 mar 2023.

⁶¹ Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 3º, IV, 5º, caput, II e XXXVI, 37 e 150, VI, c, da Constituição Federal, o limite da coisa julgada em âmbito tributário, na hipótese de o contribuinte ter em seu favor decisão transitada em julgado que declare a inexistência de relação jurídico-tributária, ao fundamento de inconstitucionalidade incidental de tributo, por sua vez declarado constitucional, em momento posterior, na via do controle concentrado e abstrato de constitucionalidade exercido pelo Supremo Tribunal Federal. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881>. Acesso em 14 mar. 2023.

Tema 885⁶² - Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado.

No julgamento⁶³, a Suprema Corte rejeitou, por maioria, a modulação dos efeitos, e fixou a seguinte tese para os dois temas:

1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a novena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

O voto do Ministro relator ainda não está disponível para consulta, o que prejudica a análise do debate que houve na Corte do STF sobre esses temas. O prazo para publicação do acórdão é de 60 dias, nos termos dos arts. 95 e 105 do Regulamento Interno do STF - RISTF. O prazo recursal inicia-se apenas com a publicação do acórdão no Diário de Justiça, conforme art. 231, VII, do CPC. Portanto, a referida decisão não transitou em julgado, estando passível de recursos, o que pode, inclusive, modificar o que já foi decidido.

Ainda que não disponíveis as razões de decidir adotadas pela Suprema Corte, analisa-se no presente tópico os principais argumentos acerca da matéria e a situação fática do caso concreto que originou os temas indicados.

O *Leading Case* do tema 881 é o Recurso Extraordinário n. 949.297 – Ceará, de relatoria do Ministro Edson Fachin, interposto pela União contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região. O caso concreto trata-se de contribuinte que ingressou no Judiciário para

⁶² Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 5º, XXXVI, e 102 da Constituição Federal, se e como as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, quando a sentença tiver se baseado na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4945134&numeroProcesso=955227&classeProcesso=RE&numeroTema=885>. Acesso em 14 mar. 2023.

⁶³ O Tribunal, por unanimidade, apreciando o tema 881 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário da União. Por maioria, não modulou os efeitos da decisão, vencidos os Ministros Edson Fachin (Relator), Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli e, em parte, o Ministro Nunes Marques, que propunham modulação. Por fim, por maioria, entenderam-se aplicáveis as limitações constitucionais temporais ao poder de tributar, vencidos os Ministros Gilmar Mendes, André Mendonça, Alexandre de Moraes e Dias Toffoli. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881>. Acesso em 14 mar. 2023.

O Tribunal, por unanimidade, apreciando o tema 885 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário da União. Por maioria, não modulou os efeitos da decisão, vencidos os Ministros Edson Fachin, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli e, em parte, o Ministro Nunes Marques, que propunham modulação. Por fim, por maioria, entenderam-se aplicáveis as limitações constitucionais temporais ao poder de tributar, vencidos os Ministros Gilmar Mendes, André Mendonça, Alexandre de Moraes e Dias Toffoli. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4945134&numeroProcesso=955227&classeProcesso=RE&numeroTema=885>. Acesso em 14 mar. 2023.

continuar a não recolher a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, instituída pela Lei nº 7.689/1988, com base em decisão em mandado de segurança, impetrado em 1989, com o trânsito em julgado da decisão que lhe foi favorável em 1992, sob o fundamento de inconstitucionalidade do referido diploma legal por ter violado o princípio da irretroatividade⁶⁴.

Em 31 de agosto de 2007, o pleno do STF julgou constitucional a instituição da CSLL, no bojo da ADI⁶⁵ 15. Contudo, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região não aplicou a referida decisão da Suprema Corte para os casos em que havia coisa julgada favorável ao contribuinte, como se observa no teor da ementa do acórdão recorrido, transcrita abaixo:

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LEI 7689/88. MANDADO DE SEGURANÇA. OFENSA À COISA JULGADA. APELAÇÃO PROVIDA.

1. A sentença prolatada nos autos do mandado de segurança 127/89/CE declarou a inconstitucionalidade da lei 7689/88 tendo sido mantida por esta Corte com o trânsito em julgado.

2. "(...) A sentença rescindenda, que reconheceu ser integralmente inconstitucional a lei 7689/88, instituidora da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas para financiamento da seguridade social, porque prolatada antes da publicação da decisão do STF declarando a inconstitucionalidade apenas do artigo 8º da mencionada lei (RE 138284-CE, REL. MIN. CARLOS VELLOSO, DJU 28/08/92, P. 13456), não deve sofrer os efeitos provenientes dessa declaração- "Se as questões de fato e de direito reguladas pela norma julgada inconstitucional se encontram definitivamente encerradas porque sobre elas incidem caso julgado judicial, porque se perdeu um direito por prescrição ou caducidade, porque o ato se tornou inimpugnável,, porque a relação se extinguiu com o cumprimento da obrigação, então a dedução de inconstitucionalidade, com a conseqüente nulidade ipso jure, não perturba, através da sua eficácia retroativa esta vasta gama de situações ou relações consolidadas" (J. J. GOMES CANOTILHO).- Inegável a aplicação do entendimento firmado por nossos Tribunais Superiores, segundo o qual "A mudança de entendimento dos Tribunais Superiores não autoriza o pedido de rescisão de julgado, com base na violação literal de dispositivo de lei (ARTIGO 475, INCISO V DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL)." (RESP 227.458-CE, REL. MIN. HAMILTON CARVALHIDO, J. 06/04/2000, DJU 05/06/2000). - Improvimento dos embargos infringentes mantendo-se incólume o Acórdão que reconheceu a improcedência do pedido de rescisão (EIAR - Embargos Infringentes na Ação Rescisória - 311, DJU 22.08.2002, Rel Des Fed Ubaldo Cavalcanti)".

3. Apelação provida.

(PROCESSO: 200181000081139, APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA, DESEMBARGADOR FEDERAL FREDERICO PINTO DE AZEVEDO (CONVOCADO), 3ª TURMA, JULGAMENTO: 03/09/2009, PUBLICAÇÃO: 18/09/2009)⁶⁶.

Esse entendimento foi o mesmo do STJ no tema repetitivo n. 340⁶⁷ que privilegiou a coisa julgada em detrimento da decisão do STF em controle de constitucionalidade. Esse tema

⁶⁴ Informações sobre o caso disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=309476061&ext=.pdf>. Acesso em 15 mar. 2023.

⁶⁵ Ação Declaratória de Inconstitucionalidade

⁶⁶ Disponível em: <https://juliapesquisa.trf5.jus.br/julia-pesquisa/#resultado>. Acesso em 15 mar. 2013.

⁶⁷ Não é possível a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em

repetitivo foi fixado pelo STJ no julgamento do Resp n. 1118893 de Minas Gerais, cuja ementa do acórdão é a seguinte:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. RITO DO ART. 543-C DO CPC. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - CSLL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88 E DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. SÚMULA 239/STF. ALCANCE. OFENSA AOS ARTS. 467 E 471, CAPUT, DO CPC CARACTERIZADA. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA. PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

1. Discute-se a possibilidade de cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento.
2. O Supremo Tribunal Federal, reafirmando entendimento já adotado em processo de controle difuso, e encerrando uma discussão conduzida ao Poder Judiciário há longa data, manifestou-se, ao julgar ação direta de inconstitucionalidade, pela adequação da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, ao texto constitucional, à exceção do disposto no art 8º, por ofensa ao princípio da irretroatividade das leis, e no art. 9º, em razão da incompatibilidade com os arts. 195 da Constituição Federal e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT (ADI 15/DF, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, DJ 31/8/07).
3. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.
4. Declarada a inexistência de relação jurídico-tributária entre o contribuinte e o fisco, mediante declaração de inconstitucionalidade da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL, afasta-se a possibilidade de sua cobrança com base nesse diploma legal, ainda não revogado ou modificado em sua essência.
5. [...]
8. Recurso especial conhecido e provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/STJ⁶⁸.

Ressalta-se que essa decisão gerou um precedente qualificado, pois foi julgado em recurso repetitivo, conforme art. 927, III⁶⁹, do CPC de 2015. Assim, ficou estabelecido que quem havia decisão judicial reconhecendo a inconstitucionalidade da instituição da CSLL em controle difuso com o trânsito em julgado antes da decisão do STF não estaria obrigado ao recolhimento de forma permanente, ou seja, até que sobreviesse nova lei instituidora.

É importante destacar que a decisão do STJ não enfrentou a questão de ser cabível a ação de revisão para o caso, que seria, conforme lição de Theodoro Júnior (2016) e Câmara

julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=340&cod_tema_final=340. Acesso em 15 mar. 2013.

⁶⁸ Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?b=ACOR&livre=200900111359.REG.%20E%2006/04/2011.FONT>. Acesso em 15 mar. 2013.

⁶⁹ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

(2017), o único meio de modificar o efeito ou qualidade da coisa julgada da decisão determinativa.

Por sua vez, o tema n. 885 do STF foi estabelecido no julgamento do Recurso Extraordinário n. 955.227 Bahia, cujo Relator foi Ministro Roberto Barroso, interposto também pela União. O caso⁷⁰ tratava-se de contribuinte que ajuizou ação em que restou decidido pela inconstitucionalidade incidental da lei instituidora do CSLL, Lei nº 7.689/1988, sob o fundamento de não ter sido precedida de lei complementar, dessa forma, restou declarada a inexistência da relação jurídico-tributária, ocorrendo o trânsito em julgado dessa decisão em 16 de dezembro de 1992.

A Receita Federal do Brasil realizou lançamento de crédito tributário, após decisão em controle difuso e incidental pelo STF acerca da constitucionalidade da referida lei, cobrando a CSLL de 2001 a 2003. O contribuinte impetrou mandado de segurança a fim de declarar a nulidade da cobrança sob o argumento de possuir decisão com trânsito em julgado, em que foi reconhecido o direito de não recolher o mencionado tributo. A primeira e a segunda instância concordaram com o impetrante, sendo que, no acórdão recorrido, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região invocou e aplicou o precedente do Resp n. 1.118.893/MG, em que foi fixado o tema n. 340 pelo STJ, já mencionados acima.

Diante dessa decisão do referido Tribunal Regional, a União Federal apresentou o referido Recurso Extraordinário, alegando, em síntese, que a decisão transitada em julgado do contribuinte não produzia efeito em razão de que havia reiteradas decisões do STF no início dos anos de 1990⁷¹ contrárias ao pleito do contribuinte; argumentou, também, que há violação ao princípio da igualdade tratar diferentemente os contribuintes, pois uns estariam amparado sob o manto da coisa julgada e, outros que não tivessem acesso à justiça, teriam que pagar o citado tributo; afirmou ainda a recorrente que os efeitos futuros da coisa julgada teriam sido sustados e a CSLL seria novamente exigível em relação aos fatos imponíveis ocorridos posteriormente às decisões reiteradas do Supremo em controle difuso de constitucionalidade.

Conhecidos os contornos dos casos concretos que embasaram a elaboração das referidas teses do Supremo, conhecimento esse que é indispensável para se compreender o que foi decidido pelo STF e saber como aplicá-lo, passa-se à análise dos argumentos sobre o tema, a começar pela tese da Fazenda Pública.

⁷⁰ Informações sobre o caso disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=309159273&ext=.pdf>. Acesso em 15 mar. 2023.

⁷¹ Ressalta-se que o tema 885 trata-se do controle difuso de constitucionalidade realizado pelo STF, e que o tema 881 trata-se do controle concentrado realizado por essa Corte, conforme assinalado acima.

O entendimento firmado nos temas indicados acima foi objeto de parecer pela Procuradoria da Fazenda Nacional – PGFN, o Parecer PGFN/CRJ/n. 492/2011, publicado em 30 de março de 2011⁷², conforme ementa desse parecer abaixo:

DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO QUE DISCIPLINA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA CONTINUATIVA. MODIFICAÇÃO DOS SUPORTES FÁTICO/JURIDICO. LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA. SUPERVENIÊNCIA DE PRECEDENTE OBJETIVO/DEFINITIVO DO STF. CESSAÇÃO AUTOMÁTICA DA EFICÁCIA VINCULANTE DA DECISÃO, TRIBUTÁRIA TRANSITADA EM JULGADO. POSSIBILIDADE DE VOLTAR A COBRAR O TRIBUTO, OU DE DEIXAR DE PAGÁ-LO, EM RELAÇÃO A FATOS GERADORES FUTUROS.

1. A alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de urna dada relação jurídica tributária de trato sucessivo faz surgir uma relação jurídica tributária nova, que, por isso, não é alcançada pelos limites objetivos que balizam a eficácia vinculante da referida decisão judicial. Daí por que se diz que, alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, esta naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente, dada a sua natural inaptidão de alcançar a nova relação jurídica tributária.

2. Possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF: (i). todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados; (ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

3. Os precedentes objetivos e definitivos do STF constituem circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar, prospectivamente, eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias.

4. A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado opera-se automaticamente, de modo que: (i) quando se der a favor do Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional na anterior decisão, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido; (ii) quando se der a favor do contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional na decisão anterior, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.

5. Face aos princípios da segurança jurídica, da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do art. 146 do CTN, nas hipóteses em que o advento do precedente objetivo e definitivo do STF e a conseqüente cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado sejam pretéritos ao presente Parecer, a publicação deste configura o marco inicial a partir do qual o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor.

Ressalta-se que esse Parecer vincula as autoridades administrativas integrantes da Receita Federal, pois cumpriu os requisitos previstos no art. 42⁷³ da Lei Complementar 73/1993.

⁷² Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/PARECER%20CRJ%20492-11.pdf>. Acesso em 15 mar. 2023.

⁷³ Art. 42. Os pareceres das Consultorias Jurídicas, aprovados pelo Ministro de Estado, pelo Secretário-Geral e pelos titulares das demais Secretarias da Presidência da República ou pelo Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, obrigam, também, os respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas.

O objeto do referido parecer é avaliar a eficácia da decisão transitada em julgado *inter partes* que trata de relação jurídica tributária sucessiva, considerando-a existente ou inexistente, e como é afetada, em relação aos seus desdobramentos futuros, pela superveniência de padrão decisório judicial do STF em sentido contrário ao estabelecido na referida decisão *inter partes*.

Isto é, em termos práticos, por exemplo, decisão judicial *inter partes* que transitou em julgado que reconhece o direito ao contribuinte de não recolher determinado tributo em razão da inconstitucionalidade da lei que o instituiu, é válida perpetuamente, ainda que haja fixação de padrão decisório judicial pelo STF declarando a constitucionalidade plena da referida lei? Ou, de um outro panorama, decisão judicial *inter partes* que transitou em julgado que reconhece determinado tributo como devido em razão da constitucionalidade da lei que o instituiu, possibilitaria que a Administração Tributária continue exigindo esse tributo ainda que haja fixação de padrão decisório judicial pelo STF declarando a inconstitucionalidade plena da referida lei?

As decisões judiciais transitadas em julgado de relação jurídica de trato continuado⁷⁴ no que tange à declaração de existência ou inexistência de relação jurídico-tributária apenas possuem eficácia sobre os desdobramentos futuros enquanto os fatos e o Direitos permanecerem os mesmos da época da prolação da referida decisão. Isto é, enquanto continuarem a ocorrer os mesmos fatos e a incidir as mesmas normas presentes na decisão transitada em julgado, esta permanece sendo aplicada para os fatos jurídicos de trato continuado.

Contudo, se houver mudança na situação fática ou jurídica, a partir da mudança a decisão judicial deixa de ser aplicada, em razão da cláusula *rebus sic stantibus*, conforme visto acima. A PGFN entendeu no seu parecer que o advento de padrão judicial vinculante do STF contrário à decisão tributária transitada em julgado implica circunstância jurídica nova capaz de cessar por si só a eficácia das decisões contrárias.

A PGFN defendeu no parecer que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado contrária ao padrão judicial objetivo do STF é automática, não dependendo de prévia demanda judicial, como a ação de revisão. Essa Procuradoria manifestou no sentido de que é excepcional, apenas quando a lei exige expressamente, a necessidade de prévio pronunciamento judicial para cessar eficácia da referida decisão.

Em relação ao critério temporal, a PGFN manifestou-se que o surgimento de padrão decisório objetivo do STF considera-se ocorrido na data em que a respectiva decisão dessa corte transitou em julgado.

⁷⁴ Daqui em diante usar-se á apenas a expressão “decisão tributária transitada em julgado” para se referir a esse tipo de decisão, para simplificar.

Ressalta essa Procuradoria que no caso não há relativização da coisa julgada, pois o que cessa é a eficácia prospectiva da decisão tributária que transitou em julgado, ante a nova relação jurídica decorrente da decisão superveniente do STF, mantendo-se intacta a relação jurídica até essa decisão da Suprema Corte, preservando e prestigiando a coisa julgada.

Outro argumento apresentado pela PGFN, que também é apresentado por Zavascki (2005), é de que permitir que os efeitos da decisão *inter partes* prevaleça após o advento de precedente judicial vinculante do STF em sentido contrário, ocorreria, por exemplo, que a empresa que fosse beneficiada pela coisa julgada nunca mais pagaria determinado tributo, o que não ocorreria com as demais empresas, ainda que fossem do mesmo setor econômico, o que causaria desequilíbrio na concorrência, violando o princípio da livre concorrência e da isonomia. O mesmo vale para o raciocínio inverso, em que a empresa é condenada a pagar determinado tributo em decisão tributária transitada em julgado, mas, posteriormente, o tributo é reconhecido inconstitucional pelo STF por meio de padrão judicial decisório.

Zavascki (2005, p. 21) afirma que a mencionada cessação de efeitos da decisão transitada em julgado ante decisão da Suprema corte, confere a todos um tratamento isonômico em face da Constituição e que em caso contrário, “ofenderia o mais elementar senso de justiça”.

Nas considerações finais, a orientação ao Procurador da Fazenda Nacional é de que se deparar diante de coisa julgada tributária desfavorável à Fazenda Nacional, em que foi reconhecida a inexistência de relação jurídico-tributária de trato continuado em função de ter sido declarada a inconstitucionalidade incidental na lei de incidência do tributo, caso constatare que há padrão decisório do STF declarando a constitucionalidade da referida lei, deverá (i) analisar o cabimento da ação rescisória; (ii) solicitar à Receita Federal o início do procedimento fiscal para cobrar o tributo em relação aos fatos imponíveis posteriores à decisão do STF. Ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, o parecer determina que ao realizar atividades de fiscalização e se constatar que há contribuinte não recolhendo tributo sob o fundamento de decisão tributária transitado em julgado na hipótese mencionada acima, deverá (i) iniciar o procedimento administrativo tributário a fim de constituir crédito tributário em relação aos fatos imponíveis posteriores à decisão do STF; (ii) comunicar o fato ao órgão da Procuradoria da Fazenda Nacional competente para avaliar o cabimento de ação rescisória, para deconstituir a coisa julgada, o que viabilizaria a cobrança do tributo de fatos imponíveis passados.

Conforme se observa no Parecer citado acima e na decisão do tema 881 e 885 do STF, a PGFN participou ativamente da formação do precedente fixado nesses julgados, por meio do contraditório e da ampla defesa, e, também, por levar a questão para ser decidida pela Suprema

Corte, não se conformando com a tese firmada no precedente qualificado do STJ do tema repetitivo nº 340, que era contrário ao entendimento esposado no Parecer da PGFN supra referido.

É importante destacar que quando a relação entre Procuradoria e o Fisco estiver pautada pela mútua cooperação resulta em sinergia na realização da Justiça Fiscal, visto que é a Procuradoria que possui competência de representar o Ente Político no Judiciário, além de conhecer dos temas relevantes submetidos ao Judiciário, o que possibilita orientar de forma estratégica o Fisco para agir não de forma estanque, mas pautado por diretrizes claras e bem definidas.

Dito isto, é importante ressaltar que o STF rejeitou a modulação temporal dos efeitos da tese fixada nos temas 881 e 885, sendo, portanto, esse padrão decisório aplicável com efeitos *ex tunc*, retroagindo à data da declaração de inconstitucionalidade pelo STF na ação de controle de constitucionalidade, mas respeitada, em todos os casos, a decadência tributária.

Outro elemento importante da tese fixada é que os princípios da irretroatividade, da anterioridade anual ou nonagesimal devem ser respeitados na aplicação da referida tese, conforme a natureza do tributo. Isto é, o padrão decisório judicial do STF acerca da constitucionalidade da lei instituidora de determinado tributo, que também é uma norma jurídica, deve ser tratado como uma norma que institui ou majora o tributo.

Por exemplo, na ADI n. 4.786 Pará a Suprema Corte analisou a constitucionalidade da lei instituidora da Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários – TFRM, a Lei do Estado do Pará n. 7.591/2011⁷⁵. A Corte entendeu⁷⁶ pela constitucionalidade⁷⁷ da lei que institui a TFRM e julgou improcedente a ADI.

Assim, caso algum contribuinte da TFRM do Estado do Pará não esteja recolhendo essa taxa sob o argumento de que tal conduta está respaldada na coisa julgada tributária, em que foi reconhecida a inexistência da relação jurídico-tributária, que no caso é de trato sucessivo, face à inconstitucionalidade da lei instituidora reconhecida de forma incidental e *inter partes*, a autoridade administrativa deverá cobrar a TFRM, se não for paga, em relação aos fatos jurídicos imponíveis posteriores à decisão do STF na ADI n. 4786 Pará, respeitados os princípios

⁷⁵ Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2011_07591.pdf. Acesso em 22 mar. 2023.

⁷⁶ Não ocorreu o trânsito em julgado dessa decisão pois ainda há Embargos de Declaração pendentes de julgamento. Informação disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4252998>. Acessos em 22 mar. 2023.

⁷⁷ Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15354170699&ext=.pdf>. Acesso em 22 mar. 2023.

da irretroatividade, da anterioridade tanto anual quanto nonagesimal aplicáveis ao tributo taxa, nos termos do art. 150, III, alíneas “a”, “b” e “c”, da Constituição da República⁷⁸.

Para cobrar a citada taxa dos períodos anteriores à decisão do STF na ADI, é imprescindível a desconstituição da coisa julgada mediante ação rescisória, com fundamento no art. 535, § 8^a, do CPC.

A tese estabelecida nos temas 881 e 885 da Suprema Corte não enfraquece a aplicação de padrões decisórios pela Administração Tributária. Ao contrário, essa tese – que é um precedente fixado no bojo do julgamento de Recurso Extraordinário com Repercussão Geral reconhecida - fortalece o microssistema de precedentes pois ela disciplina como aplicar outros precedentes qualificados, no caso, o precedente do Recurso Extraordinário com Repercussão Geral que julga relação jurídico-tributária de trato continuado e incidentalmente a constitucionalidade da lei de incidência do Tributo, bem como a decisão do STF em controle concentrado de constitucionalidade, conforme art. 927, incisos I e III, do CPC⁷⁹, na hipótese de haver coisa julgada tributária em sentido contrário.

A aplicação de precedentes não é uma operação aritmética, demanda conhecimento das técnicas de aplicação de precedente, compreensão do caso em que se formou a tese (*ratio decidendi*) paradigma. Por isso é importante a participação da PGE na orientação para aplicação dos padrões decisórios por parte da Fiscalização, para gerar uniformidade, estabilidade, integridade e coerência na aplicação do Direito.

Padrões decisórios conflitantes sempre existirão, como indicado acima, em que o tema repetitivo n. 340 do STJ é em sentido contrário à tese firmada nos temas 881 e 885 do STF. Insta salientar que a PGFN discordava do posicionamento do STJ, conforme indicado no parecer acima, e levou o caso para ser decidido pela Suprema Corte, haja vista possuir questão de relevância constitucional.

Como dito acima, a atuação do Fisco precisa estar em harmonia com a atuação da Procuradoria, agindo ambos de forma cooperativa para que se possa haver a aplicação adequada

⁷⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

⁷⁹ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

- I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;
- III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

de padrões decisórios em matéria tributária, tratando do mesmo modo o contribuinte na instância administrativa e judicial.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A aplicação de precedentes judiciais pela Administração Tributária fortalece o microsistema de precedentes, harmoniza o procedimento tributário do Estado do Pará com o CPC de 2015, produz uniformidade, integridade, estabilidade e coerência na aplicação do Direito pelo Estado do Pará em matéria tributária.

O devido respeito aos precedentes obrigatórios pela Administração Tributária Estadual amplia o acesso à Justiça, desestimula a litigância judicial, favorece a duração razoável do processo, tanto administrativo quanto judicial, reduz gastos públicos e privados, bem como garante a segurança jurídica e a igualdade de tratamento aos cidadãos-contribuintes em situações equivalentes.

Belém, 15 de dezembro de 2022.

Elter Paulo Ferreira
Mestrando em Direito

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como visto, há uma tendência nacional à adesão à aplicação dos padrões decisórios elencados no art. 927 do CPC, inclusive pelas Administrações Tributárias, tanto da União, dos Estados quanto dos Municípios, como demonstrado na justificativa do projeto de lei, acima.

O presente trabalho focou na alteração da Lei do PAT paraense para possibilitar uma implementação adequada dos precedentes judiciais vinculante no âmbito do Estado do Pará, o que não impede que outros atos normativos sejam expedidos a fim de regular a lei, conforme indicado na Nota Técnica acima.

Ao longo do presente produto foi demonstrado como os princípios da segurança jurídica e da igualdade impõem a aplicação dos precedentes judiciais vinculantes pela Administração Tributária paraense, não apenas em sede do contencioso administrativo, mas também por quem executa a fiscalização tributária.

O projeto de Lei Ordinária apresentado atende aos anseios da sociedade por Justiça Fiscal, tratamento isonômico e segurança jurídica na interação com a Administração Tributária do Estado do Pará.

Os princípios da segurança jurídica e da igualdade impõem que a Administração Tributária paraense trate as pessoas de forma igual, não apenas em relação à lei em sentido estrito, mas, também, em relação aos padrões decisórios judiciais indicados no art. 927 do CPC.

A aplicação desses padrões decisórios permite o planejamento tributário adequado, a calculabilidade dos negócios jurídicos por parte dos atores sociais, obstam as decisões surpresas nas matérias objetos de precedentes judiciais, além de favorecer a previsibilidade na aplicação de normas jurídicas tributárias que já possuem padrões decisórios judiciais.

Os padrões decisórios judiciais que constam atualmente na Lei do PAT paraense são: i) decisões de controle concentrado de constitucionalidade proferidas pelo plenário do STF; ii) decisão definitiva de mérito prolatada pelo plenário do STF em julgamento de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida; iii) decisão definitiva de mérito proferida pelo STJ em julgamento de recursos especiais repetitivos; iv) enunciados de súmulas do STF em matéria constitucional e do STJ em matéria infraconstitucional; V) incidentes de resolução de demanda repetitiva; e vi) súmula do Tribunal de justiça do Estado do Pará, sobre o direito local.

A proposta de alteração legislativa objeto da presente pesquisa visa (1) permitir que a fiscalização aplique de forma espontânea, de ofício, os precedentes judiciais vinculantes, com o auxílio da Procuradoria-Geral do Estado; (2) inserir previsão expressa de aplicação dos

precedentes judiciais listados no parágrafo anterior pela Julgadoria de Primeira Instância do contencioso administrativo tributário paraense; (3) corrigir erro de redação dos dispositivos dos art. 26, III, “c” e art. 42, § 3º, III, da Lei do PAT.

Os padrões decisórios judiciais que vinculam a Administração Pública por força da Carta Constitucional independem de parecer da PGE, como, por exemplo, decisão de mérito do pleno do STF em ação de controle concentrado de constitucionalidade ou súmula vinculante. Porém, conforme o projeto de lei, para aplicação dos demais precedentes por parte da Fiscalização, é necessária a participação da PGE, que deverá auxiliar na aplicação de precedentes. Isto em razão de que é a PGE que possui a competência de consultoria e assessoria jurídica do Estado, além de que é responsável por representar judicialmente o Estado. Dessa forma, pode orientar a aplicação do precedente, a distinção ou, ainda, a sua superação.

É essencial que essa orientação seja transparente e disponibilizada de forma pública, para favorecer o princípio da segurança jurídica e da igualdade, princípios basilares do procedimento administrativo tributário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito**. 2006. Disponível em: https://luisrobertobarroso.com.br/wp-content/uploads/2017/09/neoconstitucionalismo_e_constitucionalizacao_do_direito_pt.pdf. Acesso em: 16. jan. 2022.

BARROSO, Luís Roberto. **O Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro**: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 7ª ed. ver. e atual., São Paulo: Saraiva, 2016.

BINENBOJM, Gustavo. **Uma teoria do direito administrativo**: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção. Número da decisão: 3201-009.077. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10425720036201137_6501634.pdf. Acesso em 01 dez. 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Terceira Tuma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão n. 9303-011.306. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/18088720021201400_6372512.pdf. Acesso em 01 dez. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 23 fev. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657.htm. Acesso em 01 dez. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar n. 73, de 10 de fevereiro de 1993**. Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 22 mar. 2023.

BRASIL. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 13 jun. 2022.

BRASIL. **Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 14 abr. 2021.

BRASIL. **Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002**. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10522compilado.htm. Acesso em 12 out. 2022.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Receita Federal do Brasil. **Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 1, de 12 de fevereiro de 2014**. Dispõe sobre comunicações decorrentes de julgamentos proferidos em controle concentrado de constitucionalidade (STF) ou sob o rito dos arts. 543-B e 543-C do CPC - recursos extraordinários com repercussão geral reconhecida (STF) e recursos especiais repetitivos (STJ). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50023>. Acesso em 12 out. 2022.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN/CRJ/n. 492/2011**, de 30 de março de 2011. Assunto: Relação jurídica tributária continuativa. Modificação dos suportes fático ou jurídico. Limites objetivos da coisa julgada. Jurisprudência do STF. Cessaçãõ automática da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/PARECER%20CRJ%20492-11.pdf>. Acesso em 15 mar. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n. 166**. Enunciado: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula166.pdf. Acesso em: 14 abr. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.118.893 de Minas Gerais. Tema Repetitivo n. 340: Não é possível a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade. Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima. 23 de novembro de 2011. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=340&cod_tema_final=340. Acesso em 14 mar 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Recurso Extraordinário n. 590.809/RS. Ação rescisória versus uniformização da jurisprudência. O direito possui princípios, institutos, expressões e vocábulos com sentido próprio, não cabendo colar a sinonímia às expressões “ação rescisória” e “uniformização da jurisprudência”. Ação rescisória – verbete nº 343 da súmula do supremo. O verbete nº 343 da súmula do supremo deve de ser observado em situação jurídica na qual, inexistente controle concentrado de constitucionalidade, haja entendimentos diversos sobre o alcance da norma, mormente quando o supremo tenha sinalizado, num primeiro passo, óptica coincidente com a revelada na decisão rescindenda. Relator Ministro Marco Aurélio. 22 de outubro de 2014. Disponível em <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=1472#:~:text=N%C3%A3o%20cabe%20a%C3%A7%C3%A3o%20rescis%C3%B3ria%20por,de%20interpreta%C3%A7%C3%A3o%20controvertida%20nos%20tribunais>. Acesso em 14 mar 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Tese em Repercussão Geral n. 881 e 885: 1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões

proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4930112&numeroProcesso=949297&classeProcesso=RE&numeroTema=881>. Acesso em 14 mar. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Decisão acerca da Repercussão Geral no Recurso Extraordinário n. 949.297 Ceará (tema 881). 1. A matéria constitucional controvertida consiste em delimitar o limite da coisa julgada em âmbito tributário, na hipótese de o contribuinte ter em seu favor decisão judicial transitada em julgado que declare a inexistência de relação jurídico-tributária, ao fundamento de inconstitucionalidade incidental de tributo, por sua vez declarado constitucional, em momento posterior, na via do controle concentrado e abstrato de constitucionalidade exercido pelo STF. 2. Preliminar de repercussão geral em recurso extraordinário reconhecida. Relator Ministro Edson Fachin. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=309476061&ext=.pdf>. Acesso em 14 mar. 2023.

BRASIL. **Ato Conjunto dos Presidentes do Senado Federal e do Supremo Tribunal Federal n. 1, de 2022**. Institui Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojeto de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9087234&ts=1670513972976&disposition=inline>. Acesso em 10 dez. 2022.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar n. 124, de 2022**. Dispõe sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo, em matéria tributária. Iniciativa do Senador Rodrigo Pacheco. (PSD/MG). Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154736>. Acesso em 10 dez. 2022.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **O Novo Processo Civil Brasileiro**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CINTRA, Antonio Carlos de Araujo; DINAMARCO, Cândido Rangel; GRINOVER, Ada Pellegrini. **Teoria Geral do Processo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada e tutela provisória**. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2016. v. 2.

DIDIER JR, Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Curso de Direito Processual Civil: o processo civil nos tribunais, recursos, ações de competência original de tribunal e *querela***

nullitatis, incidentes de competência originária de tribunal. 14. ed. reform., Salvador: JusPodvm, 2017.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 33 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

FORTALEZA (CE). **Lei Complementar Municipal n. 305, de 05 de novembro de 2021**. Dispõe sobre a competência, a estrutura e a organização do contencioso administrativo tributário do Município de Fortaleza, bem como sobre o processo administrativo tributário que nele tramita e dá outras providências. Fortaleza: Câmara Municipal de Fortaleza. Disponível em: <https://cat.sefin.fortaleza.ce.gov.br/legislacao>. Acesso em 01 dez. 2022.

FREIRE, Alexandre. **A Nova Aplicação da Jurisprudência e Precedentes no CPC/2015**. 1. ed., p. 51-81. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

FREITAS, Juarez. Respeito aos Precedentes Judiciais Iterativos pela Administração Pública. **A & C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, n. 1, Curitiba, Juruá, p. 13-22, 1999.

GOIÁS. **Decreto n. 16.930, de 09 de julho de 2009**. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo Tributário – CAT. Goiânia: Governo do Estado de Goiás. Disponível em: <https://legisla.casacivil.go.gov.br/api/v2/pesquisa/legislacoes/63840/pdf>. Acesso em 01 dez. 2022.

GOIÁS. **Lei n. 16.469, de 19 de janeiro de 2009**. Regula o processo administrativo tributário e dispõe sobre os órgãos vinculados ao julgamento administrativo de questões de natureza tributária. Goiânia: Assembleia Legislativa do Estado de Goiás. Disponível em: https://appasp.economia.go.gov.br/Legislacao/arquivos/Cat/Leis/L_16469.htm. Acesso em 01 dez. 2022.

GUASTINI, Riccardo. La “constitucionalización” del ordenamiento jurídico: El caso italiano. *In*: CARBONNEL, Miguel, **Neoconstitucionalismo(s)**, 2003.

HACHEM, Daniel Wunder. A maximização dos direitos fundamentais econômicos e sociais pela via administrativa e a promoção do desenvolvimento. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia (UniBrasil)**, v. 13, n. 13, Curitiba, UniBrasil, p. 340-399, jan./jul. 2013.

HACHEM, Daniel Wunder. Vinculação da Administração Pública aos Precedentes Administrativos e Judiciais: mecanismo de tutela igualitária dos direitos sociais. **Revista de Dir. Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 15, n. 59, p. 63-91, jan.-mar. 2015.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**: teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum. 57. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2016. Vol. I.

LIMA, George Marmelstein. Estado de coisas inconstitucional: uma análise panorâmica. *In*: OLIVEIRA, Paulo Augusto de; LEAL, Gabriel Prado (Org.). **Diálogos jurídicos luso-brasileiros**. Salvador: FBD, 2015. p. 241-264

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes Obrigatórios**. 5. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2016.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 21. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

MITIDIERO, Daniel. **Precedentes: Da Persuasão à Vinculação**. 3. ed. São Paulo, 2018.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **O direito administrativo no século XXI**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Precedentes no direito administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

PARÁ. **Lei Estadual número 6.182/1998**. Dispõe sobre os PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOTRIBUTÁRIOS do Estado do Pará e dá outras providências. Belém: Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp1998_06182.pdf. Acesso em: 09 dez. 2021.

PARÁ. **Lei Estadual número 8.869/2019**. Altera dispositivos da Lei nº 6.182, de 30 de novembro de 1998, que dispõe sobre os Procedimentos Administrativo Tributários do Estado do Pará; e revoga dispositivos da Lei nº 8.455, de 28 de dezembro de 2016, que dispõe sobre as Taxas no âmbito do Poder Executivo, e acrescenta-se o art. 16-A a Lei nº 7.591, de 28 de dezembro de 2011, que institui a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerais - TFRM, e dá outras providências. Belém: Assembleia Legislativa do Estado do Pará. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2019_08869.pdf. Acesso em: 09 dez. 2021.

PARÁ. **Lei Estadual número 7.591, de 28 de dezembro de 2011**. Institui a Taxa de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - TFRM e o Cadastro Estadual de Controle, Acompanhamento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - CERM. Disponível em: http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/lei/lp2011_07591.pdf. Acesso em 22 mar. 2023.

PARÁ. Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários. **Ementário 2021: 1º semestre**. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/arquivos/contencioso/tarf/Jurisprudencia/EMENTARIO/Ementario-TARF-2021.1.pdf>. Acesso em 31 jan. 2023.

PARÁ. Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários. **Recurso Voluntário n. 12.831**. Acórdão n. 5752 de 14/04/2018 da Primeira Câmara Permanente de Julgamento. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/92-contencioso/tarf/pesquisa-de-acordaos/camara-numero/1-cpj/13797-5752?highlight=WyJzdGoiXQ==>. Acesso em 13 mai. 2022.

PARÁ. Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários. **Recurso Voluntário n. 16886**. Acórdão n. 7517 de 27/08/2020 da Segunda Câmara Permanente de Julgamento. Pesquisa de

Acórdãos. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/42-contencioso/tarf/pesquisa-de-acordaos/pesquisa-de-acordaos/camara-numero/2cpj/17614-7505-14?highlight=Wzc1MTdd>. Acesso em: 31 jan. 2023.

PARÁ. Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários. **Recurso Voluntário n. 9788**. Acórdão n. 7518 de 01/09/2020 da Segunda Câmara Permanente de Julgamento. Pesquisa de Acórdãos. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/contencioso?layout=edit&id=17615>. Acesso em: 09 dez. 2021.

PARÁ. Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários. **Recurso Voluntário n. 18524**. Acórdão n. 7978 de 28/07/2021 da Primeira Câmara Permanente de Julgamento. Disponível em: <http://www.sefa.pa.gov.br/index.php/92-contencioso/tarf/pesquisa-de-acordaos/camara-numero/1-cpj/18878-7978?highlight=WyJjb25zdGl0dWNpb25hbGlkYWWRll0=>. Acesso em: 09 dez. 2021.

PARANÁ. **Lei n. 18.877 de 27 de setembro de 2016**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, o Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, e adota outras providências. Curitiba: Assembleia Legislativa do Estado do Paraná. Disponível em: <https://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/107201618877.pdf>. Acesso em 01 dez. 2022.

PERNAMBUCO. **Lei n. 10.654, de 27 de novembro de 1991**. Dispõe sobre o processo administrativo-tributário e dá outras providências. Recife: Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/1991/Lei10654_91.htm. Acesso em 01 dez. 2022.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. Livro Digital. 2ª Edição. Novo Hamburgo: Editora FEEVALE, 2013.

PUGLIESE, William. **Precedentes e a civil law brasileira: interpretação e aplicação do novo Código de Processo civil**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

REIS, Clóvis Mendes Leite Reimão. A Vinculação da Administração Pública ao Precedente Judicial do IRDR: uma imposição da juridicidade em prol do interesse público. **Revista de Processo**, v. 282/2018, p. 353 – 380, Ago/2018, DTR\2018\18240.

RIO GRANDE DO NORTE. **Decreto 13.796, de 16 de fevereiro de 1998**. Aprova o Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário. Natal: Governo do Estado do Rio Grande do Norte. Disponível em: https://portal.set.rn.gov.br/contentProducao/aplicacao/set_v2/legislacao/enviados/listagem_filtro.asp?assunto=10&assuntoEsp=20. Acesso em 01 dez. 2022.

ROSSATO, Luciano Alves. **O dever-poder de recorribilidade do poder público diante de pronunciamentos fundados em precedentes**. 2016. 324 f. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016

SANTA CATARINA. **Decreto Estadual n. 3.114, de 16 de março de 2010.** Aprova o Regimento Interno do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Santa Catarina. Florianópolis: Governo do Estado de Santa Catarina. Disponível em: https://legislacao.sef.sc.gov.br/html/decretos/2010/dec_10_3114.htm. Acesso em 01 dez. 2022.

SANTA CATARINA. **Lei Complementar Estadual n. 465, de 3 de dezembro de 2009.** Cria o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Santa Catarina e estabelece outras providências. Florianópolis: Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_lc_09_465.htm. Acesso em 01 dez. 2022.

SÃO PAULO (Estado). **Projeto de Lei n. 367/2020.** Altera a Lei nº 13.457, de 18 de março de 2009, que dispõe sobre o processo administrativo tributário, decorrente de lançamento de ofício e dá outras providências. Autoria de Sérgio Vitor (NOVO). <https://www.al.sp.gov.br/propositura/?id=1000325252>. Acesso em 28 out. 2022.

SCHOUERI, Luíz Eduardo. **Direito Tributário.** 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SQUADRI, Ana Carolina. **A Resolução de Conflitos da Administração Pública Brasileira na Era do Estado Constitucional:** a vinculação ao precedente como forma de acesso ao direito. Revista Iberoamericana de Derecho Procesal | v. 7/2018, p. 15 – 37, Jan - Jun/2018 DTR\2018\16176.

ZAVASCK, Teori Albino. **Coisa Julgada em Matéria Constitucional:** eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. 2005. Disponível em: <http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Teori%20Zavascki%20-%20formatado.pdf>. Acesso em 15 mar. 2023.