

A IMPORTÂNCIA DO PRECEDENTE ADMINISTRATIVO NA RESOLUÇÃO DE CONFLITOS PELO FISCO

THE IMPORTANCE OF ADMINISTRATIVE PRECEDENT IN CONFLICT RESOLUTION BY TAX AUTHORITY

ROBERTO MIGLIO SENA*

RESUMO

A teoria do precedente judicial e seus principais elementos constitutivos tais como a *ratio decidendi*, o *overruling* e o *distinguish* merecem traslado também para o âmbito administrativo, o qual tem assumido relevância ímpar na relação Contribuinte / Fisco. Embora o Brasil tenha adotado o sistema conhecido como “jurisdição única”, certo é que as decisões na seara administrativa também geram expectativas aos contribuintes, razão pela qual devem ser estudadas com a observância de parâmetros normativos e racionais, em busca da máxima previsibilidade na aplicação do Direito. Dessa forma, o presente estudo objetiva analisar de que forma a correta aplicação da teoria do precedente ao âmbito administrativo fiscal pode contribuir para uma diminuição da litigiosidade e do congestionamento do Poder Judiciário.

PALAVRAS-CHAVE: Teoria do Precedente. Processo Administrativo Fiscal. Segurança Jurídica. Expectativas normativas.

ABSTRACT

The theory of judicial precedent and its main components such as the ratio decidendi, the overruling and the distinguish deserve to be applied also to the administrative level, which has taken a great relevance in the relation Taxpayer / Tax authorities. Although Brazil has adopted the system known as “single jurisdiction,” for sure the decisions in the administrative area may also generate expectations to taxpayers, reason why it should be studied with the observance of normative and rational parameters, in search of maximum predictability in the application of Law. Thus, this study aims to analyze how the correct application of the theory of precedent in the tax administrative level will contribute to a decrease in litigation and in the Judiciary congestion.

KEYWORDS: *Theory of Precedent. Tax administrative process. Legal certainty. Normative expectations.*

* Aluno do Curso de Mestrado de Direito Tributário do Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da UFMG. Especialista em Direito Público pela Universidade Gama Filho - RJ.
Email: migliosena@gmail.com

SUMÁRIO: 1 - Introdução. 2 - Principais elementos para uma teoria do precedente. 3 - O precedente administrativo e as legítimas expectativas. 4 - Jurisprudência e Súmulas administrativas. 5 - Considerações finais. Referências.

1. INTRODUÇÃO

O Direito, e em especial para o presente estudo o Direito Tributário, constrói-se, aplica-se e interpreta-se calcado em parâmetros racionais¹. Daí decorre a importância do Direito como Ciência², dotada de método e objeto de estudo próprio: a norma jurídica.

No Direito Tributário não poderia ser diferente, cujo objeto de estudo cinge-se à norma jurídica tributária. Constituição Federal, legislação infraconstitucional (cabendo destaque ao Código Tributário Nacional) decretos dos 3 níveis de poder, portarias, resoluções e até mesmo atos normativos, tendem a estabelecer princípios e regras à guisa de regulamentar o comportamento de se levar dinheiro aos cofres públicos.

Jorge Bravo Cucci em comentário sobre a norma jurídica tributária discorre que:

Como norma jurídica, el tributo debe ser creado em respectu a los principios tributarios que implícita o explícitamente se encuentran sedimentados a nível constitucional. Em tal concepción, el tributo puede ser identificado com la norma primaria, norma tributaria em sentido estricto o regla matriz de incidência tributária. (...) la hipótesis de incidência y la consecuencia normativa son conceptos

1 Sem nos prendermos na formulação puramente racional formulada por Max Weber, não nos propomos a excluir a contribuição moral e costumeira na construção do Direito, frise-se.

2 Paulo Dourado de Gusmão discorre sobre o Direito como Ciência traçando seus principais contornos: “Conhecimentos, metodicamente coordenados, resultantes do estudo ordenado das normas jurídicas com o propósito de descobrir o significado objetivo das mesmas e de construir o sistema jurídico, bem como de descobrir as suas raízes sociais e históricas.” GUSMÃO, Paulo Dourado de. Introdução ao estudo do Direito. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

lógico jurídicos, que constituyen presupuestos fundamentales para la ciencia jurídica.³

A priori, o Direito Tributário apresenta-se como um ramo consistentemente racional, geral e abstrato, sendo impossível pré-determinar o número de afetados pela norma ou aqueles que potencialmente podem realizar a hipótese de incidência e vir a constituir a relação jurídico-tributária.

Na prática, porém, a questão ganha outros contornos. O caráter geral e abstrato da norma dá lugar às mais diversas interpretações, há o conflito de normas, questões atinentes à retroatividade e segurança jurídica, bem como a intrincada e complexa legislação tributária dão azo a subjetivismos e insegurança. As divergências entre contribuintes e Fisco tornam-se praticamente condição *sine qua non* da relação tributária. Inevitavelmente, centenas de milhares de demandas são propostas anualmente, tanto em nível administrativo quanto judicial.

Nesse contexto, exsurge a relevância de estudar-se a teoria do precedente, como ferramenta capaz de trazer de volta aquele quinhão de racionalidade e segurança que a norma jurídica pressupõe, mas nubla em sua aplicação. Se há conflito e dúvida em sua aplicação, cabe aos órgãos decisórios pacificarem a matéria estabelecendo a solução para o determinado caso concreto, raciocínio que estende-se à seara administrativa.

Elucidando a questão, Thomas Bustamante, em comentário acerca da teoria proposta por Alexy, esclarece que “a pretensão de correção que se sustenta nas decisões judiciais abarca, consequentemente, dois aspectos: a) que a decisão se fundamente corretamente à luz do Direito válido (...) b) que o Direito válido seja racional ou justo⁴”.

3 CUCCI, Jorge Bravo. Los actos ilícitos en el proceso formativo de la obligación tributaria Del impuesto a la renta. In: COIMBRA SILVA, Paulo Roberto (coord.). Grandes Temas do Direito Tributário Sancionador. São Paulo: Quartier Latin, 2010. pág. 272.

4 BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Teoria do precedente judicial: a justificação e aplicação de regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses, 2012. p. 214.

Nesse sentido, Misabel Derzi nos traz a iluminadora lição de Guastini, segundo o qual a decisão judicial se apresenta como a escolha de uma das alternativas possíveis de significado para os enunciados legislativos. Em comentário acerca da citada teoria, a ilustre autora complementa que:

Desde o momento em que tal fechamento ocorra, o espaço, discricionariamente deixado pelo legislador e dotado de uma cadeia de signos e significados inúmeros, concretiza-se e fixa-se em certo sentido único, criando-se verdadeira expectativa normativa de comportamento para todos integrantes do mesmo grupo de casos⁵.

E como os conflitos se perpetuam no tempo e no espaço, há normalmente certo nível de semelhança entre as lides, tendo em vista que controvérsias e teses jurídicas se repetem. Aqui, o precedente ganha maior relevo: casos idênticos mereceriam, ao menos em tese, soluções idênticas⁶, o que atesta para a racionalidade e segurança do sistema⁷.

5 DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009. p. 227.

6 Celso Antonio Bandeira de Mello faz relevante distinção entre igualdade perante a lei e igualdade na lei, versando esta última sobre o aspecto material do princípio da isonomia, a qual, nos dizeres do citado autor, diz respeito “à igualdade a que os aplicadores da lei estão adstritos, ao fazê-la cumprir”. In: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 16.

7 Não se quer dizer aqui que o ordenamento jurídico e a interpretação / aplicação das normas jurídicas deve ser estanque, rígida e imutável. O Direito é temporal e cultural, insere-se numa determinada sociedade e num determinado tempo, e justamente por isto, evolui. Nesse sentido, Misabel Derzi traz à tona a teoria desenvolvida por Heiki Pohl ao tratar da modificação de jurisprudência e esclarece que esta se caracteriza por: “mudar a resposta geral a uma pergunta jurídica geral, que também era base para a jurisprudência antiga. A modificação jurisprudencial é a modificação da jurisprudência antiga através de uma decisão que introduz a nova jurisprudência de forma repentina.” DERZI, Misabel, op. Cit. p. 260. Para aprofundamentos, sugere-se a obra “A proibição de comportamento contraditório – tutela da confiança e venire contra factum proprium” do autor Anderson Schreiber, que reconhece a incoerência e mudança de opinião como fatores inatos à conduta humana, mas ao mesmo tempo constrói uma teoria de resguardo às expectativas criadas em outrem em virtude do comportamento que ora modifica-se ou se contradiz.

Dessa feita, a formação do precedente serve não só às partes litigantes, mas também a todos os outros possíveis interessados que estejam em igual situação, configurando uma expectativa em níveis horizontais (valer aos casos iguais) e que se projeta também ao futuro, tanto para aqueles que virão a se enquadrar naquela determinada situação, quanto estabelecendo padrões de conduta para aqueles que visam evitar o conflito.

Embora nossa cultura jurídica tenha evoluído substancialmente no estudo do precedente judicial, desencadeando uma série de debates quanto ao julgamento de recursos repetitivos, as súmulas do Superior Tribunal de Justiça - STJ e do Supremo Tribunal Federal - STF, e, mais recentemente, a súmula vinculante, ainda padece de enfoque mais acurado a questão atinente ao precedente administrativo, que, embora de vinculatividade fraca, pode servir como ferramenta célere e eficiente de resolução de conflitos entre o Fisco e o Contribuinte, evitando-se a propagação de milhares e milhares de demandas judiciais as quais, como cediço, são marcadas pelo alto custo e morosidade⁸.

2. PRINCIPAIS ELEMENTOS PARA UMA TEORIA DO PRECEDENTE

Conforme destacado no capítulo introdutório, o estudo dos precedentes contribui para conferir maior previsibilidade e segurança jurídica na aplicação do Direito. Mais do que isso, possibilita ao jurista conhecer a estrutura de um precedente, com

8 Nesse sentido, confira-se estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, acerca do tempo médio de tramitação das execuções fiscais ajuizadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional. O resultado é alarmante: segundo o estudo elaborado, o tempo médio de tramitação de uma execução fiscal seria de 3.571 dias, o que equivale a 9 anos, 9 meses e 16 dias. Ademais, o órgão chega à conclusão de que “o ponto a partir do qual é economicamente justificável promover-se judicialmente o executivo fiscal, é de R\$ 21.731,45. Ou seja, nas ações de execução fiscal de valor inferior a este, é improvável que a União consiga recuperar um valor igual ou superior ao custo do processamento judicial.” Disponível em: http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadiest1.pdf Acesso em 21/04/2015.

seus principais elementos constitutivos, bem como orientar a atuação do profissional do Direito nas questões que surgem quanto à aplicação e justificação dos precedentes.

As variáveis que envolvem o tema são diversas, passando desde óticas positivistas quanto aos precedentes, às pós-positivistas, as tradições oriundas do Civil Law e Commom Law, tensão entre as construções jurisprudenciais e as construções legais, a dimensão temporal dos precedentes, entre outras nuances que trazem riqueza e complexidade ao estudo da matéria.

Sem pretensão de se delongar nestas particularidades, há que se destacar que independente dos diferentes métodos e abordagens, o resultado pretendido acaba sendo o mesmo: as decisões judiciais apresentam-se como criação do Direito, seja qual for o sistema adotado. Nesse sentido, cumpre transcrever os ensinamentos de Thomas Bustamante, segundo o qual:

(...) do ponto de vista teórico, não há diferença relevante entre o processo de produção do Direito jurisprudencial no civil law e no commom law. Para o Positivismo jurídico – que, embora decadente, ainda é o pano de fundo das duas tradições jurídicas – em ambos os casos o juiz é metodologicamente livre e sua atividade consiste em um ato de criação normativa com fundamento nas normas gerais do ordenamento em que a decisão se insere. O processo de raciocínio, como a análise de Kelsen permite crer, é o mesmo nas duas tradições jurídicas. O Direito judicial – embora tenha vinculatividade ou força diferente nas duas tradições – forma-se do mesmo modo⁹.

Dessa forma, e sem nenhuma pretensão de esgotamento do tema, discorrer-se-á brevemente sobre os elementos que consideramos basilares numa construção teórica acerca do precedente administrativo fiscal no ordenamento jurídico brasileiro, cabendo destaque aos conceitos de *ratio decidendi*, *overruling* e *distinguish*.

Inicialmente, parte-se do conceito chave acerca dos precedentes formulado por MacCORMICK e SUMMERS segundo os quais: “Precedentes são decisões anteriores que funcionam como

9 BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Teoria do precedente judicial: a justificação e aplicação de regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses,, 2012. p. 103.

modelos para decisões futuras. Aplicar lições do passado para solucionar problemas presentes e futuros é um elemento básico da racionalidade humana¹⁰.

Quanto à *ratio decidendi*, ou, em tradução livre, a razão decisória, “norma universalizável que pode ser extraída de um precedente judicial¹¹”, existe certa imprecisão conceitual, tendo em vista que a *ratio decidendi* pode ser concebida quanto ao tipo de objeto e quanto ao seu grau de especificação¹². Some-se também a discussão se cada decisão possuiria apenas uma *ratio decidendi* ou se seriam possíveis várias *rationes*.

Para fins metodológicos, filiar-se-á a corrente que defende a possibilidade de variadas *rationes* em um mesmo precedente, face à impossibilidade lógica de reduzir todos os argumentos jurídicos trazidos pelas partes, muitos dos quais absolutamente independentes entre si, a uma única razão de decidir, ou a uma única norma individual para o caso.

Dessa forma, supera-se o conceito mais restrito de *ratio decidendi* para, “entendê-lo de forma mais ampla do que tradicionalmente se fez no common Law, de modo a abranger todas as normas adscritas que, em diferentes níveis de generalidade, podem ser verificadas na fundamentação das decisões (...)”¹³.

Já o *overruling* pode ser compreendido como a técnica utilizada para o afastamento de uma regra jurisprudencial, sendo necessária a implementação de um discurso de justificação que fundamente a necessidade de superação do antigo precedente e

10 MacCORMICK, Neil e SUMMERS, Robert. “Introduction”. In: MacCORMICK, Neil e Summers, Robert (orgs.). *Interpreting Precedents – A comparative study*. Aldershot: Ashgate, 1997. p. 4.

11 BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e aplicação de regras jurisprudenciais*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 257.

12 Para aprofundamentos, recomenda-se a leitura do capítulo acerca da interpretação dos precedentes judiciais: o problema da *ratio decidendi*. In: BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e aplicação de regras jurisprudenciais*. São Paulo: Noeses p. 259-266.

13 BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e aplicação de regras jurisprudenciais*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 275.

subsequente adoção de um novo entendimento. Este afastamento não pode ser implícito ou indireto, fazendo-se necessária a minuciosa fundamentação que afaste ou supere a *ratio decidendi* do antigo precedente.

Para a configuração do *overruling*, parte-se da premissa de que o julgador deve fidelidade à lei, não ao precedente. Nesse sentido, valorosa a lição de WESLEY-SMITH, segundo o qual:

A judge is therefore bound to apply the law, not another judge's determination of it, to declare the true principle, not a corruption of it founded upon error; to find and expound the genuine of the realm, not someone else's opinion as to what that custom might be. (...) The law, unchanging and unchangeable in essential content, is formally independent of its judicial expression¹⁴.

Por fim, cumpre trazer à tona o conceito de *distinguish*, cabendo aqui o magistério de Thomas Bustamante segundo o qual:

o *distinguish* pode ser descrito como uma *judicial departure* que se diferencia do *overruling* porque o afastamento do precedente não implica seu abandono – ou seja, sua validade como norma universal não é infirmada -, mas apenas sua não aplicação a determinado caso concreto, seja por meio da criação de uma exceção à norma adscrita estabelecida na decisão judicial ou de uma interpretação restritiva dessa mesma norma, com o fim de excluir suas conseqüências para quaisquer outros fatos não expressamente compreendidos em sua hipótese de incidência¹⁵.

Estes são conceitos caros para se pensar em uma construção do precedente administrativo. Mesmo os órgãos decisórios vinculados à Administração, tais como Comissões disciplinares, Conselhos de Contribuintes, Conselhos de Recursos Fiscais, ou até o próprio CONFAZ devem fundamentar suas decisões e, ao fazê-lo, projetam expectativas aos administrados dentro de um balizamento de racionalidade e isonomia.

14 WESLEY-SMITH, Peter. Theories of adjudication and the status of stare decisis. In: GOLDSTEIN, L. (org.) Precedent in Law. Oxford, Clarendon. p. 79.

15 BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Teoria do precedente judicial: a justificação e aplicação de regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses, 2012. p. 470.

Dessa feita, a modificação dos posicionamentos firmados em decisões administrativas não pode sujeitar-se ao mero alvedrio do administrador, excepcionados os casos que envolvam análise de conveniência e oportunidade¹⁶, cabendo ao órgão decisório fundamentar a superação de um antigo entendimento (*overruling*) ou discorrer sobre o caráter excepcional e distinto em relação ao caso tido como paradigmático (*distinguish*).

Antes de passar à análise específica do processo administrativo e a formação de seus precedentes, cumpre discorrer brevemente acerca do grau de vinculatividade / obrigatoriedade dos precedentes, classificação relevante para se compreender que, embora o precedente administrativo não possua a mesma vinculatividade das decisões judiciais, merece ser levado em consideração como elemento hábil para solução definitiva de conflitos.

No âmbito judicial, Misabel Derzi¹⁷ colaciona a ordem de obrigatoriedade da jurisprudência, partindo-se de um maior para o menor grau: a) sentenças declaratórias de constitucionalidade ou inconstitucionalidade proferidas pelo STF; b) resoluções senatoriais que suspendem execução de norma legal e as súmulas vinculantes; c) precedentes e súmulas tomadas pela Corte Suprema que possam ser qualificadas como repercussão geral; d) decisões transitadas em julgado do Plenário do STF ou da Corte Especial do STJ e dos Tribunais de Justiça; e) jurisprudência de uma Corte em relação às decisões futuras da mesma Corte que as proclamou.

Acresce a esta gradação a distinção feita por Bustamante no sentido de que existem fatores institucionais que determinam a força de um precedente, tais como a estrutura hierárquica constitucional

16 Mesmo no campo da discricionariedade, hoje já se entende tratar-se de um dever da Administração, e não uma liberalidade *per se*, vinculando-se a parâmetros objetivos, e em último grau, à observância do interesse público que permeia a questão. Nesse sentido, Marçal Justen Filho in: JUSTEN FILHO, Marçal. Curso de Direito Administrativo, 7ª edição, Editora Fórum, Belo Horizonte, 2011, p. 399-400.

17 Para maiores aprofundamentos sobre o assunto, sugere-se a leitura do tópico acerca da “obrigatoriedade dos precedentes como Direito vigente e sua diferente graduação, p. 266-274. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

e a tradição jurídica, mas também fatores extra-institucionais, tais como as concepções jurídico-teóricas e fatores estruturais, os quais em virtude da riqueza e extensão do tema, serão abordados em oportunidade futura¹⁸.

É fácil notar que o precedente administrativo situa-se em patamar inferior a todos aqueles elencados por Derzi, face à simples constatação de que o Brasil adotou o sistema de Jurisdição Única (tema que será melhor abordado no tópico 4). Portanto, verifica-se que, especialmente no Brasil, os precedentes administrativos serão classificados como de vinculatividade fraca, o que nem por isso retira a importância de seu estudo bem como a sua conformação em um sistema racional e que projete estabilidade nas relações interpessoais, sejam elas derivadas de um provimento jurisdicional ou não.

Assim sendo, a seguir discorrer-se-á sobre as principais razões de o precedente administrativo ser considerado como de vinculatividade fraca, mas, paralelamente, venha adquirindo importância ímpar no ordenamento jurídico brasileiro.

3. O PRECEDENTE ADMINISTRATIVO E AS LEGÍTIMAS EXPECTATIVAS

A Constituição Federal, ao dispor sobre os direitos e garantias fundamentais, cláusulas pétreas balizadoras do ordenamento, trouxe dois incisos relevantes para o presente estudo, a saber:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

(...)

18 Para maiores aprofundamentos sobre o assunto, sugere-se a leitura do tópico “Fatores institucionais e extrainstitucionais que influenciam a força do precedente”. p. 302-368. In: BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Teoria do precedente judicial: a justificação e aplicação de regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses, 2012.

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

O inciso XXXV consagra o princípio conhecido como “inafastabilidade de jurisdição”. Em comentário sobre o tema, Cleide Cais discorre que “o princípio configura a explosão máxima do Estado de Direito, outorgando o exercício do direito de ação, mediante o preenchimento de suas condições, visando a aplicação da norma e a consequente solução dos conflitos¹⁹”. E ao analisar a inafastabilidade face aos processos administrativos a referida autora complementa que “Os contenciosos administrativos são salutares (...) mas o ingresso nesses contenciosos é facultativo e opcional: a eles recorre o interessado caso queira; de outro lado, preferindo buscar, imediatamente, o Poder Judiciário, a tanto está autorizado pela Constituição Federal²⁰”.

De fato, dentre os sistemas de controle do ato administrativo nosso ordenamento adotou o sistema doravante conhecido como jurisdição una²¹ em detrimento do contencioso administrativo²². Por outro lado, apesar da facultatividade de ingresso na via

19 CAIS, Cleide Previtali. O processo tributário. 7ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 78.

20 Op. Cit. p. 82.

21 “O sistema judiciário ou de jurisdição única, também conhecido como sistema inglês e, modernamente, denominado sistema de controle judicial, é aquele em que todos os litígios - de natureza administrativa ou de interesses exclusivamente privados - são resolvidos judicialmente pela Justiça Comum, ou seja, pelos juízes e tribunais do Poder Judiciário.” In: MEIRELLES, Helly Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

22 “Este sistema funciona em paralelo com a Jurisdição Comum e tem quatro princípios informativos essenciais, quais sejam: a separação das autoridades administrativa e judiciária, determinando a competência das matérias de cunho administrativo para os Tribunais Administrativos e as demais matérias para a Justiça Comum; o das decisões executórias, que legitima a Administração Pública a emitir unilateralmente os atos jurídicos que criam obrigações para o particular, sem que seja necessária a sua concordância; o da legalidade, segundo o qual a Administração Pública deve respeitar a lei; e o da responsabilidade do poder público, segundo o qual o Poder Público deverá reparar os danos causados aos particulares.” Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7840 Acesso em: 04/06/2014.

administrativa, há que se destacar que, caso assim o queira, aos contribuintes devem ser asseguradas as garantias processuais que conduzam a uma efetiva análise do seu pleito²³.

Nesse sentido, o inciso LV garante a existência de um processo administrativo efetivo, e não meramente pró forma, com a participação das partes interessadas, o respeito ao contraditório e à ampla defesa, com meios e recursos inerentes.

Corroborando tal entendimento, em âmbito federal vige em nosso ordenamento o Decreto nº 70.235/72 que versa sobre o “processo administrativo fiscal”, e mais recentemente, a Lei nº 9.784/99 que “regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.” Além de diversas regras procedimentais, cabe ressaltar o art. 31²⁴ do citado Decreto que estabelece a necessidade de fundamentação das decisões administrativas, em consonância com o que vem sendo exposto. Paralelamente, o art. 2º²⁵ da Lei nº 9784/99 determina que nas decisões oriundas de processos administrativos deverão ser elucidadas as razões de fato e de direito que embasaram a referida decisão. Some-se a isso o expresso dever da Administração em decidir os processos e requerimentos no âmbito de sua competência, conforme redação do art. 48²⁶ da Lei nº 9.784/99.

23 Ressalva-se, no entanto, que os órgãos administrativos não podem negar a aplicação de uma lei em vigor, tendo em vista que não cabe a eles a análise de inconstitucionalidade de um determinado dispositivo. Uma vez que os conselhos são órgãos do poder executivo, não possuem as garantias institucionais dos Magistrados previstas no art. 95 da Constituição Federal. Nesse sentido, a Súmula CARF nº 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

24 Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

25 Art. 2o. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

(...)

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

26 VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;
Art. 48. A Administração tem o dever de explicitamente emitir decisão nos processos

Quanto ao tema, Vicente Kleber Oliveira leciona que:

Não menos importante é o fato de que a administração tributária, por meio de órgãos com competência e servidores com atribuições especializadas nessa tarefa, ao realizarem o julgamento, deve fazê-lo praticando um ato justo, seja ele a favor do Estado, mantendo a exigência fiscal; seja ele contra o Estado, exonerando parcial ou totalmente o sujeito passivo do gravame tributário²⁷.

Dessa forma, verifica-se de um lado, a existência de instrumentalizado processo administrativo, o qual se encontra positivado e assegurado tanto na Constituição Federal, quanto nas legislações esparsas, de indubitável arcabouço normativo capaz de levar à formação do precedente pelo órgão julgador. Por outro lado, via de regra, esta decisão pode ser questionada e revista no âmbito judicial, o que retira boa parte da obrigatoriedade e vinculatividade da decisão no âmbito administrativo. Para que então serve o precedente administrativo?

Conferindo visão restritiva ao tema, alguns autores não vêem muito sentido no contencioso administrativo, tendo em vista a possibilidade de rediscussão da matéria pelo Poder Judiciário. Nesse sentido, Aurélio Pitanga Seixas Filho discorre que:

Se o contribuinte pode esgotar o exame da legalidade do lançamento tributário no tribunal paritário ou arbitral, e, mesmo assim, não lhe é vedado o acesso ao Judiciário para reabrir toda a discussão, é de toda Justiça (...) que a Fazenda Pública também possa, extraordinariamente, reavaliar uma decisão paritária ou arbitral (...).

O uso dos dois sistemas, conjugadamente, realmente não tem sentido nem compatibilidade, também pela postergação da decisão terminativa²⁸.

administrativos e sobre solicitações ou reclamações, em matéria de sua competência.

27 OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. A administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 121.

28 SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Revisão da legalidade do Lançamento Tributário e a coisa julgada administrativa em matéria fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do direito tributário, 9º volume. São Paulo: Dialética, 2005. p. 47.

Não obstante, há que se discordar do citado autor. Embora uma análise sobre o prisma da igualdade de acesso ou paridade de armas nos leve à impressão que as prerrogativas processuais devem ser estendidas de igual forma aos contribuintes e ao Estado, uma visão estrutural e sistêmica nos levará a conclusão diametralmente oposta. Primeiramente, porque é evidente a posição de hiposuficiência do contribuinte em relação ao Fisco, que é quem detém o poder-dever do lançamento como atividade estritamente vinculada²⁹.

Corroborando tal assertiva, o art. 45 do Decreto 70.235/72 que regulamenta o processo administrativo fiscal estabelece que: “Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio”.

Em segundo lugar, há que se ter em mente que os Conselhos julgadores integram a própria organização administrativa. Dessa forma, são órgãos da Administração Pública que, ao julgarem atos expedidos pela própria Administração, declaram eles próprios a invalidade ou ilegalidade daquilo que a Administração mesma fez. Parece um contrassenso que, após tal reconhecimento pela própria Administração, a Fazenda Pública leve a discussão ao Judiciário, ressaltadas raríssimas hipóteses, tais como a presença de algum dos vícios da vontade no ato decisório.

Conforme leciona Marciano Seabra de Godói:

Trata-se simplesmente de respeitar a lógica segundo a qual, se a pessoa jurídica de Direito Público chegou à conclusão – por órgãos especializados e ao cabo de um processo regular previsto em lei – que não lhe assiste determinado direito creditório frente ao particular, essa mesma pessoa jurídica de Direito Público não

29 Art. 142 do CTN: Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

pode buscar a invalidação judicial daquele reconhecimento que partiu de si mesma³⁰.

Tem-se aqui então a primeira expectativa normativa decorrente do precedente administrativo: em caso de decisão definitiva pró-contribuinte, a questão estará resolvida, não se sujeitando à insegurança de novo lançamento com o mesmo objeto anulado ou a discussão judicial daquilo mesmo que a Fazenda Pública reconheceu. Esta porém, é uma expectativa voltada tão somente à parte que esteve envolvida no contencioso administrativo.

Há outra expectativa que se direciona aos demais contribuintes em idêntica situação à analisada pelo precedente criado, no sentido de medirem suas condutas e práticas tomando por base as decisões tomadas pelo conselho, no sentido de que a Administração, ao reconhecer a ilegalidade do lançamento, não perpetue no tempo a conduta tida por ilegal, repetindo o ato para outros casos idênticos. Nesse sentido, Geraldo Ataliba leciona que “quanto mais segura uma sociedade, tanto mais civilizada. Seguras estão as pessoas que têm certeza de que o direito é objetivamente um e que os comportamentos do Estado ou dos demais cidadãos dele não discreparão³¹”.

Porém, para concretização desta segunda expectativa, será necessário analisar a organização da Administração bem como adentrar no campo da jurisprudência, das súmulas administrativas, das orientações e instruções normativas expedidas pelo próprio Fisco, conforme será analisado a seguir.

4. JURISPRUDÊNCIA E SÚMULAS ADMINISTRATIVAS

O âmbito administrativo, além de possibilitar maior acesso e possibilidade de discussão pelos contribuintes, preconiza a solução da controvérsia mediante julgamentos vinculativos para a

30 GODOI, Marciano Seabra de. Sobre a possibilidade de a Fazenda Pública reverter, em Juízo, decisões definitivas dos Conselhos de Contribuintes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, 9º volume. São Paulo: Dialética, 2005. p. 406.

31 ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 156.

Administração Pública. Dessa feita, cabe o destaque de Demétrius Macei ao verificar que “o Poder Executivo, em todos os níveis de governo, mantém ao menos duas instâncias de julgamento: a monocrática e a colegiada, semelhante ao que ocorre na esfera judicial³²”. E o referido autor complementa que esta estrutura é decorrência lógica da dicção do art. 151, III do CTN³³ que prevê as reclamações e recursos administrativos como uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Em relação à União, o processo administrativo dos tributos de competência federal instaura-se inicialmente no âmbito interno da própria Receita Federal. Em caso de recurso, o ente competente é o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, com previsão na Lei nº 11.941/09. Além da jurisprudência que pode ser consultada no sítio da entidade³⁴, o CARF conta atualmente com 100 súmulas administrativas, versando sobre os mais variados temas atinentes ao Direito Tributário tais como: competência, base de cálculo do imposto, juros, procedimento fiscal, prescrição e decadência, entre outros³⁵.

Já no Estado de Minas Gerais, as réplicas, pedidos de revisão de lançamento e impugnações são apresentadas ao chefe da repartição fazendária no âmbito da Secretaria de Estado da Fazenda, ou ao servidor por ele designado. Em caso de negativa ao pleito do contribuinte, pode-se recorrer ao Conselho de Contribuintes do Estado, órgão de formação paritária, vinculado à Secretaria de Fazenda, dividido entre Conselheiros representantes dos

32 MACEI, Demetrius Nichele. *A verdade material no Direito Tributário – a cidadania fiscal administrativa e judicial*. São Paulo: Malheiros, 2013.

33 Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
(...)
III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

34 Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>

35 A íntegra das súmulas pode ser acessada em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>

Contribuintes e da Fazenda Pública Estadual, conforme determina o art. 263³⁶ da Constituição do Estado de Minas Gerais. O Conselho de Contribuintes disponibiliza pesquisa de acórdãos por tema³⁷, que possuem como principais matérias as decisões acerca do ICMS, que movimentam parcela significativa das demandas deste Conselho, bem como as atinentes ao ITCD, IPVA e questões afetas ao não recolhimento de tributos por empresas optantes do Simples Nacional.

No âmbito do município de Belo Horizonte, há a possibilidade de o contribuinte solicitar pedido de revisão de lançamento junto ao “BH Resolve”, o qual encaminhará o pedido à autoridade / órgão administrativo responsável por expedir o ato do qual se pleiteia a reconsideração. Caso a revisão / reconsideração seja indeferida, pode-se entrar com Reclamação junto ao CART/BH órgão que é composto pela Junta de Julgamento Tributário – JJT, e pelo Conselho de Recursos Tributários - CRT, responsáveis pelo julgamento em 1ª e 2ª instâncias administrativas, respectivamente. A Junta de Julgamento Tributário - JJT é composta exclusivamente por Auditores Fiscais. Já o Conselho de Recursos Tributários – CRT é composto por 3 (três) representantes da Fazenda Pública Municipal e 3 (três) representantes da sociedade³⁸. A Jurisprudência administrativa do CART pode ser consultada em: <http://www.fazenda.pbh.gov.br/cart/busca.asp>.

Verifica-se, portanto, a existência de toda uma estrutura voltada ao contencioso administrativo nas três esferas de poder, responsável pela análise de milhares e milhares de controvérsias tributárias, cujas decisões devem ser devidamente fundamentadas conforme restou demonstrado alhures, aspecto que conflui para a construção de um verdadeiro sistema administrativo decisional, com sua jurisprudência própria, súmulas e corpo de servidores dedicados

36 Art. 263 - O Estado instituirá contencioso administrativo para a apreciação de recursos contra as decisões da Fazenda Estadual, com composição paritária entre o Estado e os contribuintes, sem prejuízo da competência do Poder Judiciário.

37 A consulta aos acórdãos pode ser acessada em: http://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/materia/materias.html

38 Disponível em: <http://www.fazenda.pbh.gov.br/cart/index.asp>. Acesso em: 21/04/2015.

ao seu funcionamento. Embora o Poder Judiciário guarde autonomia em relação ao âmbito administrativo, esta é uma realidade para a qual não se pode fechar os olhos.

De fundamento diverso, mas igualmente relevante ao tema do precedente administrativo e acesso ao judiciário, estão as súmulas administrativas editadas pelas Procuradorias. Como é cediço, as procuradorias não são órgãos decisórios, pelo contrário, a elas cabe a representação da Fazenda Pública em juízo. Não obstante, com vistas em efetividade e celeridade processual, diversas procuradorias têm adotado súmulas administrativas, com base na experiência reiterada adquirida e pelos posicionamentos firmados pelos Tribunais.

Dessa forma, tais súmulas administrativas atuam como um reconhecimento do precedente firmado judicialmente e possuem relevância na medida em que dispensam os procuradores de interpor recursos ou ações judiciais em determinadas matérias cuja pretensão já se fixou desfavoravelmente ao Estado. Tira-se, portanto, o viés meramente litigante do Estado, que passa a assumir postura racional e contributiva para o desafogamento do Judiciário.

No âmbito da Advocacia Geral do Estado - AGE/MG, até então foram editadas 22 súmulas administrativas, boa parte delas versando sobre questões afetas ao Direito Tributário, a saber: súmulas nº 01, 08, 10, 11, 14, 16, 18 e 22³⁹. Paralelamente, a Advocacia Geral da União - AGU editou, até o presente momento, 75 súmulas administrativas, a maior parte delas versando sobre questões afetas a servidores públicos, cabendo destacar na seara tributária as súmulas 10, 13, 14, 17, 18 e 19⁴⁰.

A edição destas súmulas evita a propagação de recursos meramente protelatórios, em relação a matérias que já se encontram pacificadas no âmbito dos Tribunais Superiores. Em se tratando de ação cuja matéria encontra-se sumulada seja na AGE ou AGU, o contribuinte poderá requerer ao juiz a aplicação do artigo 269,

39 O inteiro teor destas súmulas pode ser acessado em <http://www.pge.mg.gov.br/institucional/bases-juridicas/sumulas-administrativas-do-advogado-geral-do-estado?task=view>.

40 O inteiro teor destas súmulas pode ser acessado em <http://www.agu.gov.br/sumulas/>.

inciso II⁴¹ do CPC caso o Fisco seja réu na ação ou art. 269, inciso V⁴² caso o Fisco seja o autor da demanda, o que possibilitará a solução célere do litígio.

Por fim, há que se destacar que o presente estudo não se prestará à análise do CONFAZ, órgão de cunho mais deliberativo político do que decisional⁴³, na medida em que discute a possibilidade de concessão de benefícios fiscais pelos Estados integrantes.

Por outro lado, embora suas deliberações pautem-se muito mais no campo político do que jurídico, padecendo da fundamentação e argumentação inerente à formação do precedente, há que se destacar que as decisões do CONFAZ talvez sejam as de vinculatividade mais forte⁴⁴. Não por acaso, tramita no Supremo Tribunal Federal a proposta de sumula vinculante n° 69 que assim estabelece:

41 Art. 269. Haverá resolução de mérito:

(...)

II - quando o réu reconhecer a procedência do pedido;

42 V - quando o autor renunciar ao direito sobre que se funda a ação.

43 Embora o art. 2° § 2° da Lei Complementar n° 24/75 estabeleça que “A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes” há que se frisar que esta é uma deliberação muito mais política, voltada para o “output” do sistema do que para o “input”.

44 O Pretório Excelso, por diversas ocasiões, já se manifestou acerca da fundamental relevância das deliberações tomadas no âmbito do CONFAZ: EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 12, caput e parágrafo único, da Lei estadual (PA) n° 5.780/93. Concessão de benefícios fiscais de ICMS independentemente de deliberação do CONFAZ. Guerra Fiscal. Violação dos arts. 150, § 6°, e 155, § 2°, XII, “g”, da Constituição Federal. 1. É pacífica a jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal de que são inconstitucionais as normas que concedam ou autorizem a concessão de benefícios fiscais de ICMS (isenção, redução de base de cálculo, créditos presumidos e dispensa de pagamento) independentemente de deliberação do CONFAZ, por violação dos arts. 150, § 6°, e 155, § 2°, inciso XII, alínea “g”, da Constituição Federal, os quais repudiam a denominada “guerra fiscal”. Precedente: ADI n° 2.548/PR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ 15/6/07. 2. Inconstitucionalidade do art. 12, caput, da Lei n° 5.780/93 do Estado do Pará, e da expressão “sem prejuízo do disposto no caput deste artigo” contida no seu parágrafo único, na medida em que autorizam ao Poder Executivo conceder diretamente benefícios fiscais de ICMS sem observância das formalidades previstas na Constituição. 3. Ação direta julgada parcialmente procedente (ADI 1247, DIAS TOFFOLI, STF.).

Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício fiscal relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ, é inconstitucional.

Por essa razão, o Ministro Gilmar Mendes recentemente afirmou que:

É importante que isso seja discutido e que haja até mesmo uma espécie de ‘jurisprudência administrativa do Confaz’ para casos de benefícios que são legítimos, lícitos, como os que promovem a atração, por um estado do Nordeste, por exemplo, de uma determinada indústria, visando seu desenvolvimento regional. Isso não pode ser bloqueado⁴⁵.

E por se tratar de um órgão eminentemente político, muitos defendem que a solução em relação à concessão desenfreada de benefícios fiscais passa muito mais por uma reforma legislativa do que por um ativismo judicial. Porém, na contramão do que vem sendo aqui discutido, tramita no Congresso Nacional o projeto de lei complementar (PLS 130/2014) da senadora Lúcia Vânia (PSDB-GO) que reduz o quórum de deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), da unanimidade dos integrantes para três quintos das unidades federadas e um terço dos estados integrantes de cada região do país⁴⁶.

Ao invés de valorizar a via administrativa, aprimorando a regulamentação do processo administrativo deliberativo e decisório do Confaz, a tentativa de reduzir o quorum de aprovação acaba por levar a uma desregulamentação de perniciosos interesses políticos, relegando a um segundo plano as questões jurídicas, retirando parte significativa da força de vinculatividade acima referida, o que pode inclusive representar um risco ao federalismo brasileiro, incentivando ainda mais as barganhas políticas entre os diversos

45 Disponível em: (<http://www.conjur.com.br/2014-mai-31/supremo-modular-sumula-guerra-fiscal-prefere-lei>). Acesso em: 02/06/2014.

46 Disponível em: <http://www12.senado.gov.br/noticias/materias/2014/05/20/proposta-do-relator-reduz-quorum-para-solucao-da-guerra-fiscal>. Acesso em: 05/06/2014.

Estados, um dos principais fatores para o fenômeno conhecido como Guerra Fiscal⁴⁷.

Quanto ao tema, imperioso trazer as lições de Bauman:

A política hoje se tornou um cabo-de-guerra entre a velocidade como que o capital pode se mover e as capacidades cada vez mais lentas dos poderes locais, e são as instituições locais que com mais frequência se lançam numa batalha que não podem vencer. Um governo dedicado ao bem-estar de seus cidadãos tem pouca escolha além de implorar e adular, e não pode forçar o capital a vir e, uma vez dentro, a construir arranha-céus para seus escritórios em vez de ficar em quartos de hotel alugado por dia. E isso pode ser feito ou tentado “criando melhores condições para a livre empresa” – isto é, usando todo o poder regulador à disposição do governo a serviço da desregulação, do dismantelamento e destruição das leis e estatutos “restritivos às empresas” de modo a dar credibilidade e poder de persuasão à promessa do governo de que seus poderes reguladores não serão utilizados para restringir as liberdades do capital [...]⁴⁸.

Dessa forma, embora se tenha constatado que os Conselhos Tributários têm evoluído no sentido de inserirem-se no âmbito decisional e de resolução de conflitos tributários, formulando seus próprios precedentes, e que até mesmo as Procuradorias têm editado súmulas administrativas tomando por base a experiência casuística e a diminuição de conflitos judiciais, o Confaz, órgão deliberativo de suma relevância, tem caminhado na contramão, gerando um ambiente de insegurança e litigiosidade que será absolutamente nocivo ao sistema, se cada benefício concedido ou refutado se tornar objeto de uma morosa ação judicial cujos precedentes se formarão a duras penas.

47 “Guerra fiscal é a expressão que vem sendo utilizada para conceituar a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados”. Para maiores informações sobre o tema, acesse o artigo de autoria de Alessandro Rostagno disponível em: <http://jus.com.br/artigos/19618/guerra-fiscal-e-os-beneficios-unilaterais-concedidos-por-outros-estados#ixzz2ihQ3HMw7>. De igual modo, sugere-se a leitura: BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. Por que a “guerra fiscal”? – Os desafios do Estado na modernidade líquida. In: Revista Brasileira de Estudos Políticos. n. 102. Belo Horizonte. jan./jun. 2011. p. 305-341. Disponível em: <http://www.pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/download/135/130>.

48 BAUMAN, Zygmunt. Modernidade líquida. Rio de Janeiro: Zahar, 2001. p. 172.

Por fim, cumpre colacionar o ensinamento de Misabel Derzi, o qual *mutatis mutandis* também deve ser trasladado para a estrutura do precedente administrativo, uma vez que:

(...) a alteração de qualquer jurisprudência consolidada demandará a observância de critérios próprios, rigorosos, a saber:

(I) dos encargos de argumentação especiais, por força dos quais se introduz um tratamento diferenciado para casos e situações iguais;

(II) do exame cauteloso dos efeitos inerentes às decisões modificativas, quer por meio da imposição de modulação positiva ou negativa da proteção da confiança, da boa fé e, quando for o caso, da vedação de retroação⁴⁹.

Uma vez superados os desafios do relativismo e subjetivismo, a via administrativa servirá para antecipar os problemas e questões jurídicas, possibilitando uma apreciação e resolução mais célere dos conflitos, ferramenta que, se bem utilizada, servirá como instrumento para desafogar o judiciário e diminuir a litigiosidade da sociedade brasileira.

Nesse sentido, imperiosa a lição de Catarino, segundo o qual:

Ao longo do processo evolutivo dos sistemas fiscais, se deu, comparativamente, uma muito menor relevância à ligação entre o sistema fiscal e a pessoa humana e, por inerência, à relação entre o Estado e os cidadãos. As preocupações mais recentes dos cultores e da mais nova literatura desta área do saber sugerem com intensidade crescente, a necessidade de reflexão sobre o modo como pode ser melhorado o papel do cidadão na relação tributária⁵⁰.

Paralelamente, a realidade do sistema jurisdicional brasileiro mostra-se preocupante. O total de processos em tramitação no Poder Judiciário aumenta gradativamente desde o ano de 2009, quando

49 DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009. p. 294.

50 CATARINO, José Ricardo. Consentimento e garantias dos contribuintes: da crise à necessidade de (re)afirmação. Garantia dos contribuintes no sistema tributário. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 266.

era de 83,4 milhões de processos, até atingir a tramitação de 92,2 milhões de processos em 2012, sendo que, destes, 28,2 milhões (31%) são casos novos e 64 milhões (69%) estavam pendentes de anos anteriores⁵¹.

A análise desta evolução traz à tona o peso exercido pelos processos de execução fiscal, que representam 40% do estoque de processos pendentes e apenas 13% dos casos novos. A principal dificuldade levantada pelo Conselho Nacional de Justiça - CNJ consiste na redução do estoque dos processos de execução fiscal, visto que, mesmo com esforços para aumentar o número de processos baixados, o quantitativo de processos em tramitação permanece subindo. Ademais, a taxa de congestionamento nas ações de execução fiscal é de 89%, ou seja, de cada 100 processos em tramitação, somente 11 são baixados no decorrer do ano⁵².

Complementando tal análise, Flávio Caetano, Secretário da Reforma do Judiciário, recorda que atualmente mais 92 milhões de processos tramitam no Judiciário brasileiro. O Secretário explica que esse número corresponde a aproximadamente um processo para cada dois habitantes e, mesmo assim, ainda há falta de acesso à Justiça. Isto porque os processos estão concentrados em poucos grandes litigantes. Segundo o Secretário, 51% dos processos envolvem o setor público, nas três esferas de poder, outros 37% têm como parte o sistema financeiro e 6%, as empresas de telefonia. Resta aos cidadãos cerca de 5% dos processos⁵³.

Daí a necessidade de efetivarem-se mecanismos alternativos de solução de conflitos. Conforme destacamos, a Constituição já prevê a existência de um devido processo administrativo. Some-se a isso o fato de o próprio Código Tributário Nacional - CTN prever que os recursos administrativos são causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

51 Justiça em números 2013: ano base 2013. Conselho Nacional de Justiça – Brasília: CNJ, 2013. p. 298.

52 Op cit. p. 305.

53 Discurso proferido na 1ª audiência pública sobre Eficiência do 1º Grau de Jurisdição. Disponível em: (<http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/27696-ministerio-da-justica-aponta-tres-principais-problemas-do-judiciario>). Acesso em: 05/06/2014.

Assim sendo, é preciso que se fixem alicerces sólidos acerca da teoria do precedente também para o âmbito administrativo fiscal, fundando-se um sistema calcado na racionalidade e com as garantias de segurança jurídica e previsibilidade para os contribuintes. Nesse sentido, Cleide Cais discorrendo sobre as valorosas lições de Geraldo Ataliba estabelece que:

Diversas razões recomendam que se crie um sistema de eliminação célere e eficaz desses conflitos, tendo em vista a harmonia fisco-contribuinte e os interesses públicos em jogo. Se todas as divergências forem submetidas ao Poder Judiciário, este submergirá sob o peso de um acúmulo insuportável de questões para julgar. Além disso – e também por isso –, tardarão muito as soluções, em detrimento das partes envolvidas⁵⁴.

Nesse diapasão, cumpre destacar o comentário do Conselheiro do CARF, Alberto Pinto Souza:

Os julgadores do CARF prestarão um grande serviço ao Estado e à sociedade brasileira se imprimirem segurança jurídica e isonomia ao sistema, evitando que suas decisões fiquem ao sabor lotérico do entendimento de cada conselheiro sobre conceitos vagos não positivados⁵⁵.

Conforme restou demonstrado, o problema do acesso ao Judiciário e as lides que envolvem a Administração Pública vão se acumulando com o passar do tempo. A via administrativa mostra-se como uma alternativa, já estruturada tanto em nível federal quanto estadual e municipal, mas que ainda carece de maior efetivação e melhor utilização pelos operadores do Direito, cientes por um lado da inafastabilidade de jurisdição, mas convictos por outro que a aplicação da teoria do precedente na seara administrativa trará maior previsibilidade, segurança e eficiência na já intrincada relação jurídico tributária.

54 CAIS, Cleide Previtalli. O processo tributário. 7ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 219.

55 Voto proferido pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no Acórdão 1302-001-150, de 7 de agosto de 2013.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

É imperioso que as discussões acerca da teoria do precedente e o estudo de seus principais elementos constitutivos tais como a *ratio decidendi*, o *overruling* e o *distinguish* não se restrinjam apenas à atuação dos Tribunais Superiores e se estendam à análise das decisões proferidas também na seara administrativa, especialmente nas de natureza fiscal.

Conforme disposto, as decisões administrativas são de vinculatividade fraca, uma vez que se encontram inseridas no sistema conhecido como “jurisdição única” e que possui como um dos alicerces o princípio da inafastabilidade de jurisdição. Mas nem por isso a via administrativa deve ser relegada a um segundo plano. A sua correta utilização, calcada em parâmetros racionais e baseada na teoria do precedente, poderá trazer benefícios para toda a sociedade.

A estruturação dos órgãos e conselhos administrativos, não como meros convalidadores da imputação fiscal, mas como verdadeiras instâncias decisórias, pautadas na fundamentação e racionalidade, poderá contribuir sobremaneira para a redução de conflitos. Tais decisões, na medida em que se perpetuam no tempo e espaço dão origem a precedentes administrativos, que embora de vinculatividade fraca, servirão para orientar as condutas do Fisco e dos contribuintes, gerando expectativas nos mesmos, o que por si só já atesta a sua relevância, diminuindo o ambiente de insegurança e litigiosidade que hoje permeia a aplicação da norma tributária.

Dessa forma, a adequada estruturação do precedente administrativo passa pela superação da visão adversarial comumente difundida entre o contribuinte e o fisco, de modo que a melhor utilização dos processos administrativos fiscais contribuirá para a melhoria do sistema tributário. O simples fato de haver possibilidade de revisão judicial *a posteriori* não dá azo para casuísmos e inobservância ao devido processo administrativo, princípio este de salvaguarda constitucional. Em último nível, maior do que o interesse público em arrecadar os tributos está o interesse que permeia a correta aplicação da norma e previsibilidade do sistema. Ganha o fisco com eficiência administrativa, ganha o

contribuinte com maior segurança para orientar sua vida financeira em conformidade com a lei⁵⁶.

Por todo exposto, fica claro que a correta aplicação da teoria do precedente ao âmbito administrativo, calcada em parâmetros normativos e argumentativos, contribuirá para uma diminuição da litigiosidade e do congestionamento do Poder Judiciário e para solidificar um ambiente de maior segurança jurídica e previsibilidade da aplicação do Direito, tanto para o Fisco quanto para os contribuintes, o que, em última instância, contribuirá para o melhor funcionamento do sistema jurídico como um todo.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade líquida**. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

BRASIL. **Justiça em números 2013: ano base 2012**. Conselho Nacional de Justiça – Brasília: CNJ, 2013.

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

CAIS, Cleide Previtali. **O processo tributário**. 7ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

56 Nesse diapasão, merece referência a recente iniciativa do Governo do Estado de Minas Gerais ao instituir Comissão Participativa para revisar e simplificar a legislação tributária mineira, instituída pelo Decreto nº 46.722/2015. “Entre os objetivos a serem atingidos nesta ação, destaque para o de garantir a justa distribuição tributária, a segurança, a transparência e a praticidade na administração dos tributos. A iniciativa busca, ainda, a transformação da política de arrecadação, a harmonização fiscal e a consolidação de um ambiente contínuo de diálogo e transparência sobre o funcionamento dos tributos estaduais.” Disponível em: <<http://www.agenciaminas.mg.gov.br/noticias/minas-gerais-tera-comissao-participativa-para-avancar-na-politica-de-impostos/>>. Acesso em: 21/04/2015>

CATARINO, José Ricardo. Consentimento e garantias dos contribuintes: da crise à necessidade de (re) afirmação. In: CATARINO, José Ricardo *et al* (org.). **Garantia dos contribuintes no sistema tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CUCCI, Jorge Bravo. Los actos ilícitos em el proceso formativo de la obligación tributaria Del impuesto a la renta. In: COIMBRA SILVA, Paulo Roberto (coord.). **Grandes Temas do Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

GODOI, Marciano Seabra de. Sobre a possibilidade de a Fazenda Pública reverter, em Juízo, decisões definitivas dos Conselhos de Contribuintes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 9º volume. São Paulo: Dialética, 2005.

GUSMÃO, Paulo Dourado de. **Introdução ao estudo do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MacCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert. Introduction. In: MacCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert (orgs.). **Interpreting Precedents – A comparative study**. Aldershot: Ashgate, 1997.

MACEI, Demetrius Nichele. **A verdade material no Direito Tributário – a cidadania fiscal administrativa e judicial**. São Paulo: Malheiros, 2013.

MEIRELLES, Helly Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros. 1992.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2012.

OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **A administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Revisão da legalidade do Lançamento Tributário e a coisa julgada administrativa em matéria fiscal. In:

ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 9º volume. São Paulo: Dialética, 2005.

WESLEY-SMITH, Peter. Theories of adjudication and the status of stare decisis. In: GOLDSTEIN, L. (org.) **Precedent in Law**. Oxford, Clarendon.

Recebido em 21/04/2015.

Aprovado em 10/08/2015.