

# A ADOÇÃO DE MÉTODOS SIMILARES AOS DO *COMMON LAW* NA ANÁLISE DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTÁRIOS SOB A MOTIVAÇÃO DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA

*THE ADOPTION OF SIMILARY METHODS TO COMMON LAW IN THE ANALYSIS OF TAX ADMINISTRATIVE PROCESSES UNDER THE MOTIVATION OF THE PRINCIPLE OF EFFICIENCY*

JÚLIO HENRIQUE QUEIROZ DE  
GODOI<sup>1</sup>  
BRUNA ARAÚJO GUIMARÃES<sup>2</sup>

## RESUMO

Entender que processos administrativos tributários têm problemáticas em sua execução que estão relacionados à sua análise pelo julgador administrativo, possui enorme relevância para os contribuintes de tributos em geral e à administração pública. As consequências, consideráveis não só ao contribuinte, mas também ao próprio ente administrativo, isto em relação ao tempo do processo e a possíveis prejuízos ao erário, visto uma possível sentença desfavorável, proveniente de uma posterior demanda judicial sobre o tema que era matéria em processo administrativo tributário, ao qual o contribuinte insatisfeito com a decisão administrativa, busca e encontra precedentes judiciais favoráveis à sua causa, encontrando no poder judiciário, uma solução para sua solicitação administrativa. Ocorre que os entendimentos judiciais também podem ter aplicação na esfera dos processos administrativos, como fonte de direito, e é quase impossível não fazer uma pequena analogia ao sistema jurídico *common law*, estabelecendo um pensamento que a jurisprudência pode ser uma fonte de direito segura juridicamente para a aplicação da decisão administrativa suprimindo em parte a livre convicção do julgador administrativo, tratando-se neste caso de matéria já resolvida, tudo isso sob a aplicação do princípio da eficiência.

**PALAVRAS-CHAVE:** Processo Administrativo Tributário. Princípio da eficiência. *Common law*..

## ABSTRACT

To understand that tax administrative processes have problems in their execution that are related to their analysis by the administrative judge has enormous relevance for taxpayers in general and for the public administration. The consequences, considerable not only for the taxpayer, but also for the administrative entity itself, this in relation to the time of the process and possible losses to the treasury, considering a possible unfavorable sentence, arising from a subsequent judicial demand on the subject that was a matter in tax administrative process, to which the taxpayer dissatisfied with the administrative decision, seeks and finds favorable judicial precedents to his cause, finding in the judiciary, a solution do his administrative request. It turns out that judicial understandings may also have application in the administrative processes sphere, as a source of law, and it is almost impossible not to make a small analogy to the common law legal system, establishing a thought that jurisprudence can be legally secure source of law for the application of the administrative decision, partially suppressing the free conviction of the administrative judge, in which case this matter is already resolved, all under the application of the principle of efficiency.

**KEYWORDS:** Tax Administrative Process. Principle of Efficiency. Common Law.

<sup>1</sup> Acadêmico do curso de Direito na Faculdade Raízes. Anápolis, Goiás, Brasil.

<sup>2</sup> Professora da Faculdade Raízes. Especialista em Direito Empresarial e Mestre em Direito pela UFG.

# INTRODUÇÃO

O Brasil possui uma carga tributária alta configurando a fonte de renda pública de maior relevância, tendo como erário essa renda, o poder público deve garantir que esses recursos não terão gastos evitáveis, ou seja, prevendo a possibilidade de gasto, o certo a se fazer é resolver a questão de forma a que não ocorra nenhum prejuízo ao erário, na medida do possível. Os atuais gastos relacionados à fazenda pública, nas matérias tributárias de litígios contra contribuintes demonstram poderem ser sanados na esfera administrativa.

Em teoria, situações pacificadas em tribunais judiciais podem servir de base para a formulação de uma decisão a ser adotada pela administração pública.

Os processos administrativos tributários passam por instâncias de julgamento, e após o julgamento colegiado, neste caso o Conselho de Contribuintes, acaso o requerente não concorde com o que foi decidido em segunda instância administrativa, o contribuinte tributário poderá recorrer ao poder judiciário e questionar o entendimento da administração pública sobre a matéria a qual requer junto aos entes federativos em questão.

Após o julgamento judicial é criado um entendimento sobre o tema, e após vários julgados do mesmo tipo, torna-se reiterada a lide, assim, o entendimento poderá ser acolhido em processos futuros do mesmo tema, ou acolhido pelos entes federativos e aplicados em processos administrativos para a análise do mérito de demandas semelhantes.

Neste caso, em que a administração pública acolhe entendimento judicial, em uma constatação lógica, poderia se evitar que o processo prolongue por um grande período de tempo, o que acaba por gerar transtornos não só ao ente administrativo como também ao contribuinte peticionário.

Contudo, não é comum que a administração pública, em todas as suas esferas, acolham a todos os entendimentos jurídicos feitos pelos tribunais acerca de tributos. É dever da administração pública, aplicar, para a análise do mérito as Súmulas Vinculantes, que são resultados de uma alta quantidade de decisões judiciais que tiveram o mesmo entendimento, sendo assim as súmulas que tratam de matéria tributária devem ser utilizadas no processo administrativo.

Já os julgados reiterados sobre o mesmo assunto, e os julgados em que se têm a existência de Repercussão Geral, não são de dever da administração pública a sua utilização para a análise de um processo administrativo, os julgamentos reincidentes nem

mesmo obriga o próprio poder judiciário a sua utilização, sendo assim, a administração pública tributária segue o mesmo raciocínio.

As consequências do julgamento de livre convicção do primeiro julgador da causa, ou ainda da não observância e assim aplicação do entendimento judicial sobre a matéria que se analisa em processo administrativo gera consequências danosas não só ao contribuinte mas também para a fazenda pública, visto o surgimento posterior, com os requisitos para isso, de lides judiciais entre o público e o contribuinte.

O tema tratado é inovador na área da esfera administrativa da administração pública dos tributos, o objeto em questão, os “métodos *common law*”, sobre a motivação do princípio da eficiência que é um dos principais norteadores da administração pública, sendo importante ressaltar que seu estudo ainda se encontra tímido perto de outras áreas do direito.

A abordagem tomada de relacionar esse sistema jurídico e o princípio citado a processos administrativos de matéria tributária e aos processos judiciais poderá contribuir imensamente ao direito administrativo e tributário, e gerar discussões sobre o tema, pois se trata da possibilidade de melhorar a gestão da administração pública, o que envolve todas as pessoas residentes no Brasil ou com vínculos à administração brasileira de tributos.

A Administração Gerencial é uma realidade, é inovadora, e deve ser eficiente, em um Estado consolidado a administração pública faz parte da vida dos residentes do território em questão, o trabalho de melhoramento da gestão de tributos poderá gerar uma melhor utilização da contribuição tributária, além de um tratamento mais respeitoso ao contribuinte e da otimização do serviço realizado pelos entes federativos na administração os tributos.

Este trabalho assim, visa demonstrar quais as consequências da não aplicação dos métodos relativos ao *common law* na gestão dos tributos frente a questões já debatidas pelo poder judiciário

Estudando a base da administração pública, analisando como funcionam as matérias cujas decisões repercutem de forma a servir como fundamento de outras decisões e fazer um paralelo ao sistema jurídico *common law* e compreendendo as vantagens para os entes federativos e ao contribuinte da adoção do entendimento judicial, isto é, na aplicação de métodos análogos aos do *common law*, neste quesito jurisprudência na esfera administrativa.

Assim sendo utilizada a pesquisa aplicada a fim de direcionar o conhecimento técnico solucionando os problemas envolvidos, propondo realizar procedimentos técnicos de pesquisa bibliográfica específica por meio de inúmeras fontes de leitura como: a legislação, jurisprudência, revistas, artigos e livros, utilizando além do material impresso,

a internet. Aplica-se também o método qualitativo, porquê o estudo agregará conhecimento à sociedade, esclarecendo como a administração tributária pode ser otimizada.

## **1 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E O PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA**

A administração pública está presente no cotidiano das pessoas, mesmo que não sejam servidores públicos, pelo fato de existir o sistema de contribuição tributária, todos estão envolvidos.

Existe um direcionamento extremamente importante que deve ser aplicado na administração pública, que irá de forma concisa, nortear os atos administrativos do poder público, dentro da legalidade, de forma que os envolvidos possam ter acesso à informação e de forma eficiente. Os princípios do direito administrativo exercem um verdadeiro manual ao que tange a matéria de atos e processos administrativos. A administração pública funcionará conforme as normas e princípios os quais se aplicam ao direito administrativo segundo Medauar (2018).Dentre estes princípios, destaca-se o princípio da eficiência.

O Estado de Direito se organiza na chamada Administração Pública, que é a centralidade do “bem comum”, responsável pela coisa pública, “o Estado existe para a consecução do bem comum” (ALEXANDRE, 2017, p. 40), e componente do Poder Executivo. Nesse sentido:

Administração Pública significa um conjunto de atividades do Estado que auxiliam as instituições políticas de cúpula no exercício de funções de governo, que organizam a realização das finalidades públicas postas por tais instituições e que produzem serviços, bens e utilidades para a população (MEDAUAR, 2018, p. 39).

Esses serviços realizados pela administração pública têm como um dos combustíveis a contribuição tributária, conhecida como receitas derivadas. O Estado organiza a forma de tributação por meio da legislação que constitui as fontes do direito tributário, o direito público, regidos pela supremacia do interesse público sobre privado e a indisponibilidade do interesse público (ALEXANDRE, 2017).

Na obtenção de receitas derivadas, o Estado, agindo como tal, utiliza-se das suas prerrogativas de direito público, edita uma lei obrigando o particular que pratique determinados atos ou se ponha em certas situações a entregar valores aos cofres públicos, independentemente de sua vontade. Como exemplo, aquele que auferiu rendimento será devedor do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza

(imposto de renda) independentemente de qualquer manifestação volitiva (ALEXANDRE, 2017, p. 40).

A legislação define quem poderá ser tributado, mas é por meio do poder público administrativo é que se verifica de forma direta os contribuintes passivos de serem tributados, levando em consideração o fato gerador de determinado imposto, e a relação com a incidência sobre o sujeito, e a aplicação de Imunidades e Isenções tributárias, por meio dos atos administrativos e estes por processos administrativos, com a produção de provas, o que garante melhores entendimentos (MEDAUAR, 2018).

Porém existe a possibilidade de insatisfação por parte do contribuinte, neste caso ele poderá realizar o ajuizamento da matéria debatida, levando-a ao poder Judiciário, isto porque a decisão judicial tem a “última palavra”:

O ato administrativo pode ser controlado pelo Judiciário e apenas a decisão deste é que se torna definitiva, com o trânsito em julgado, prevalecendo sobre eventual decisão administrativa que tenha sido tomada ou pudesse vir a ser tomada (PAULSEN, 2017, p. 504).

E caso o Poder Público Administrativo perca a ação, será instituído precatório, que é um título de crédito que o detentor do direito segundo a Decisão Judicial tem, significa que o Poder Público está em débito orçamentário com o contribuinte neste caso, e segundo o art. 100 § 1º, da Constituição Federal/1988, deverá ser incluso ao Orçamento Público.

Orçamento público é um instrumento de controle e programação de trabalho do governo, contendo o planejamento dos gastos, fixando despesas e estimando receitas individualizadas por unidades orçamentárias, materializado em lei ordinária de validade anual, de iniciativa do chefe do Poder Executivo (Conselho da Justiça Federal, 2005, p. 14).

O poder público para força das ações judiciais é tido como Fazenda Pública, e cada esfera; federal, estadual e municipal têm a sua respectiva Fazenda Pública, isto como algo presente na prática forense (CARVALHO FILHO, 2013).

O sistema tributário é a forma de manutenção do Estado mais antiga, surgiu basicamente junto à própria sociedade, e seu sistema perdura aos dias atuais, como a forma mais tradicional de meios econômicos utilizados para desempenhar as atividades do Estado (COELHO, 2003).

A Constituição Federal brasileira (1988) dispõe que compete aos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), a composição de tributos, podendo instituir diversos tributos dos quais cita o artigo 145, tais como os impostos, taxas e contribuições (BRASIL, 1988).

Desta forma, resta resguardado a cada um dos entes, a regulamentação de seus próprios tributos por meio de lei, como os códigos tributários.

A Constituição Federal, em seu artigo 150, *caput* e inciso VI, diz que é vedada aos entes federativos a instituição de impostos sobre bens, materiais e entidades específicas, constituindo a chamada imunidade tributária.

Essa exoneração do pagamento dos tributos é, de modo geral, adquirida através de processos administrativos enviados ao setor governamental, referente a cada entidade federativa, responsável pelos recursos de receita tributária, em que será analisado o direito e se enquadrado, declarada a imunidade tributária (BRASIL, 1966).

A não incidência tributária é mais uma forma de exoneração do pagamento de impostos. Ocorre que, para que seja incidido o tributo sobre determinada coisa, faz-se necessário estar enquadrado no sujeito passivo de incidência tributária, a exemplo disso, o Imposto de Transmissão de Bens Imóveis - ITBI, tem como critério de incidência a transmissão onerosa de bem imóvel, se for verificado que não há onerosidade no negócio jurídico pactuado de transmissão de imóvel, ou seja, se estiver sendo realizada uma doação, não irá incidir ITBI sobre esta transmissão, e este tipo de avaliação é feita através de processo administrativo enviado à secretaria que cuida dos recursos de receita do município, devendo esta declarar ou não a incidência deste imposto. Neste caso em específico, verifica-se a incidência de ITCMD, uma vez que está sendo feita a transmissão de imóvel por meio de doação. Para que seja realizado o registro em cartório, deve-se observar toda a quitação tributária existente incidente no negócio jurídico pactuado.

Por fim, existe a isenção tributária. Este instrumento é um benefício concedido pelos entes federativos para os contribuintes que se enquadrem nos preceitos instituídos nos códigos tributários e leis complementares, normalmente devem ser requisitados pelo próprio contribuinte em se tratando de matérias em que não se fala em concessão do benefício de ofício ou autotutela administrativa, por meio de processos administrativos enviados ao setor competente descrito em lei que regula sobre as isenções pertinentes a cada ente da federação (BRASIL, 1966).

## 1.1 TRIBUTOS BRASILEIROS

Cada ente federativo tem sua própria composição tributária, faz-se necessário uma análise sucinta de três impostos provenientes de cada ente federativo quanto a sua arrecadação no período do ano de 2020, para que seja reconhecido poder em levantar recursos que a população brasileira e assim em consequência a necessidade de maior zelo aos mesmos.

Os impostos brasileiros são divididos em categorias dispostas no Código Tributário Nacional (1966), e elencados de acordo com suas características. De início, no rol de impostos relativos ao comércio exterior está o Imposto sobre Importação (II), que é relativo à entrada de produtos estrangeiros ao Brasil.

Sua arrecadação em 2020 segundo o site Impostômetro (2020), é o valor de R\$ 32.319.231.475,16 (trinta e dois bilhões trezentos e dezenove milhões duzentos e trinta e um mil quatrocentos e setenta e cinco reais e dezesseis centavos).

Outro imposto que também conta com uma enorme arrecadação é o Imposto sobre Produtos industrializados (IPI), relativo aos negócios com produtos industrializados (BAVAROTI, 2012), tendo o levantamento de 2020 apresentado o valor de R\$ 1.203.902.730,53 (um bilhão duzentos e três milhões novecentos e dois mil setecentos e trinta reais e cinquenta e três reais) (IMPOSTÔMETRO, 2020).

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, também de competência da União, arrecadou em 2020 o valor de R\$ 290.124.046.284,73 (duzentos e noventa bilhões cento e vinte e quatro milhões e quarenta e seis mil duzentos e oitenta e quatro reais e setenta e três centavos), (IMPOSTÔMETRO, 2020).

Já no rol dos impostos de competência dos Estados e do Distrito Federal, conforme dispõe a Constituição Federal, o Imposto sobre a Transmissão de Causa Mortis (ITCMD), o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) (BRASIL, 1988), tendo arrecadado em 2020, R\$ 6.041.395.562,56 (seis bilhões e quarenta e um milhões trezentos e noventa e cinco mil quinhentos e sessenta e dois reais e cinquenta e seis centavos), R\$ 394.810.332.748,14 (trezentos e noventa e quatro bilhões oitocentos e dez milhões trezentos e trinta e dois mil setecentos e quarenta e oito reais e quatorze centavos) e R\$ 37.391.840.591,39 (trinta e sete bilhões trezentos e noventa e um milhões oitocentos e quarenta mil quinhentos e noventa e um reais e trinta e nove centavos), respectivamente (IMPOSTÔMETRO, 2020).

Os tributos municipais, por sua vez, na modalidade de Impostos são, conforme art. 156, da Constituição Federal – 1988, Imposto Predial Territorial Urbano, Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis, e o Imposto Sobre Serviços/ Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são dispostos em lei complementar conforme art. 155, II, CF/88.

Segundo o site Impostômetro (2020), a cidade de Anápolis, estado de Goiás, arrecadou, entre o período de 01 de janeiro de 2020 e 31 de dezembro de 2020, o município conseguiu o valor de R\$ 538.783.004,96 (quinhentos e trinta e oito milhões

setecentos e oitenta e três mil e quatro reais e noventa e seis centavos) em tributos (IMPOSTÔMETRO, 2020).

O IPTU é talvez o imposto mais conhecido no Brasil devido sua abrangência, sendo incidente nos bens imóveis diversos além das residências, mas de natureza semelhante, isto é, um espaço habitável ou transitável (MF Consultoria Contábil, 2018), é a sigla para Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana, é disposto no Código Tributário Nacional, no artigo 32:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público: I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior. (BRASIL, 1966).

Segundo o site Impostômetro, os municípios brasileiros, juntos, arrecadaram no período de 01 de janeiro de 2020 a 31 de dezembro de 2020, a importância de R\$ 72.647.929.245,16 (setenta e dois bilhões seiscentos e quarenta e sete milhões novecentos e vinte e nove mil duzentos e quarenta e cinco reais e dezesseis centavos) de contribuição tributária referente ao IPTU (IMPOSTÔMETRO, 2020).

O Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis é um tributo cobrado sobre o negócio jurídico pactuado, em que há uma onerosidade para que seja feito, é necessário, de modo geral, o pagamento deste imposto para fins de registro em cartório do imóvel transmitido (BRASIL, 1966).

Os municípios brasileiros arrecadaram no período de 01 de janeiro de 2020 a 31 de dezembro de 2020, R\$ 20.572.378.787,88 (vinte bilhões quinhentos e setenta e dois milhões trezentos e setenta e oito mil setecentos e oitenta e sete reais e oitenta e oito centavos), a título de ITBI (IMPOSTÔMETRO, 2020).

Imposto Sobre Serviços tem como sujeito passivo, as empresas prestadoras de serviços e os autônomos, conforme art. 1º, da Lei Complementar nº. 116/2003:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado. (BRASIL, 2003).

A arrecadação deste imposto foi de R\$ 110.579.142.055,23 (cento e dez bilhões quinhentos e setenta e nove milhões cento e quarenta e dois mil e cinquenta e cinco reais e vinte e três centavos), pelo período de 01 de janeiro de 2020 a 31 de dezembro de 2020, entre todos os municípios do Brasil, incluindo o Distrito Federal, segundo o site impostômetro (IMPOSTÔMETRO, 2020).

Verifica-se assim, que os impostos são grande parte da receita gerada no Brasil, somente a título de IR, a arrecadação sobre o período de 01 de janeiro de 2020 a 31 de dezembro de 2020, do imposto que incidente sobre a renda do brasileiro, chegou à casa dos bilhões (IMPOSTÔMETRO, 2020), desta forma é notório a importância de uma boa gestão para tomar os cuidados para com a receita gerada em cada ente da administração tributária brasileira.

## 1.2 PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA

O princípio da eficiência foi adotado na administração pública brasileira como parte fundamental da chamada Administração Gerencial, que busca otimizar a gestão pública, com a adequação ao avanço tecnológico, descentralização e agilidade de forma a priorizar o resultado, fazendo com que o requerimento em face do ente administrativo seja prático e rápido (FREITAS, 2011).

Disposto no art. 37, *caput*, da Emenda Constitucional nº. 19/98, junto com os demais princípios da administração pública como o Princípio da Legalidade, o Princípio da Eficiência é um dos principais direcionadores dos atos da Administração Pública. Corroborando tal entendimento:

Princípio da eficiência é aquele que impõe à Administração Pública direta e indireta e a seus agentes a persecução do bem comum, por meio do exercício de suas competências de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz, sem burocracia e sempre em busca da qualidade, primando pela adoção dos critérios legais e morais necessários para a melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar-se desperdícios e garantir-se uma maior rentabilidade social. Note-se que não se trata da consagração da tecnocracia, muito pelo contrário, o princípio da eficiência dirige-se para a razão e fim maior do Estado, a prestação dos serviços sociais essenciais à população, visando a adoção de todos os meios legais e morais

possíveis para satisfação do bem comum (MORAES, 2003, p. 247).

Verifica-se que os tributos constituem uma enorme parcela da receita gerada no território brasileiro, sua gestão deve ser levada ao extremo do zelo, pois é o resultado da força de trabalho de milhões de pessoas distribuídas nos mais de 5000 (cinco mil) municípios do Brasil. O princípio da eficiência não é somente uma forma de tornar algo mais rápido, mas como o próprio termo o diz tornar “eficiente”, isto é, garantir que não ocorram vícios futuros que podem prejudicar o erário, a eficiência na gestão gera um melhor aproveitamento dos recursos e evitar desperdícios, eficiente é aquilo que se tem o melhor aproveitamento (MORAES, 2003).

## **2 REPERCUSSÃO DE MATÉRIAS JUDICIAIS EM PROCESSOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTÁRIOS**

As decisões judiciais produzem efeitos além do que consta no processo da qual faz parte, ela, neste, cumpre o que o poder judiciário foi demandado para realizar, isto é, prestar o juízo de uma ocorrência, decidindo no que lhe foi atribuído conforme o disposto no Capítulo III da Constituição Federal – 1988 (BRASIL, 1988).

Já o outro efeito, é a produção de um entendimento que pode ser utilizado na análise e assim na decisão de outro processo, isto é o precedente (DIDIER, 2013).

Progressivamente, a junção de vários precedentes de mesma matéria pode gerar as chamadas jurisprudências, ou seja, decisões de mesma matéria que convergem o entendimento (ROSBIN, 2021), assim como os precedentes, é muito utilizada por advogados e juízes para fundamentar suas peças/entendimentos.

Em seguida, existem as súmulas, que são o que os tribunais obtêm após editarem uma consolidação da jurisprudência, sendo essas, mais explicativas e compreensíveis (HELTON, 2019).

No entanto, ocorre que essas fontes de direito não são exigíveis na fundamentação, sua aplicação e seu entendimento não são regra, podendo o magistrado, ao proferir sua decisão, utilizar ou não tais compreensões, o que não ocorre quando existe as chamadas Súmulas Vinculantes, elas são entendimentos obrigatórios, possuem força de norma, e ocorrem conforme dispõe o artigo 103 – A, da CF/88:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá

efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso. (BRASIL, 1988)

As súmulas vinculantes devem, e as jurisprudências, os precedentes e as súmulas comuns podem; ser utilizados pelos Órgãos do Poder Judiciário e pelos Órgãos da Administração Pública, conforme artigo 103 – A, CF/88, deste modo, são fontes do direito tanto em processos judiciais como em processos administrativos, assim, cabem também seu uso nos Processos Administrativos Tributários – PATs, das esferas, federal, estadual e/ou municipal.

O uso deste tipo de fonte do direito é, numa perspectiva analítica, uma aproximação do sistema jurídico norte-americano e inglês, o *common law*, o que fortalece essas fontes são os “passos” que o sistema de direito brasileiro está tomando, aproximando-se mais do direito norte-americano, a exemplo, o Código de Processo Civil de 2015, para assim garantir maior uso por exemplo, das jurisprudências (ROSBIN, 2021). Assim por exemplo o artigo 927 do CPC/15:

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.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores. (BRASIL, 2015)

Cumpre salientar o que é o *common law*. Este sistema jurídico é o utilizado em países como os Estados Unidos e a Inglaterra, além de outros falantes da língua inglesa, ele tem como ponto característico, sua base sendo os precedentes jurídicos, tendo como parte fundamental em sua composição o trabalho advocatício e dos magistrados, para a produção normativa, diferente de países que adotam códigos para normatizar (PANTOJA, 2019).

Os códigos por sua vez, são adotados, por exemplo, no Brasil, que utiliza mais notadamente, o sistema jurídico *Civil Law*, sendo, todo o ordenamento jurídico, um compilado de artigos em livros cujos nomes se deram por códigos, sendo esses um ato de controle extremamente aperfeiçoado (GROSSI, 2006).

Porém é perceptível que o Brasil utiliza as duas formas de sistema jurídico, tanto pelos códigos e leis positivadas quanto pela presença dos Precedentes, Jurisprudências e Súmulas, aspectos que já existem propriamente em cada um desses sistemas, isto é, cada uma das características de um método existe também no outro, mas com prioridade de aplicação na análise de algum caso em concreto, diferentes entre si (MARIONI, 2010).

O que ocorre no Brasil é o aumento na prioridade do uso dos entendimentos jurisdicionais, não somente como fonte alternativa, mas como, ao que se exemplifica nas Súmulas Vinculantes, como prioridade de aplicação analítica processual e conseqüentemente decisória, uma caminhada para mais perto do *common law*, elevando a cada dia mais a importância dessas fontes de direito.

Este caminhar é natural, é um trabalho realizado pelos aplicadores do direito de forma direta, nas fundamentações que produzem entendimentos dignos de serem “reutilizados”.

A existência dos precedentes, jurisprudências e súmulas nos processos administrativos tributários, ocorrem porque o Poder Judiciário foi demandado por contribuinte em matéria tributária contra a Fazenda Pública com a intenção de obter um posicionamento judicial sobre o que se requer em relação à gestão e/ou ao posicionamento da esfera administrativa tributária. Desta forma se obtém posicionamento “mais forte”, com coisa julgada, prevalecendo sobre as decisões administrativas (PAULSEN, 2017).

Assim, em observação ao que o próprio CPC/2015 diz em seu artigo 15, que por ausência de disposição própria, relativa ao processo administrativo, aplicar-se-á de forma auxiliar as disposições deste Código de Processo Civil, juntado ao disposto no artigo 927, deste código, que diz que deverão ser observadas as situações precedentes lá descritas

para dar provimento aos autos.

Este tipo de norma visa, na esfera administrativa, se não, a impedir que as decisões do Fisco sejam opostas ao entendimento judicial, sendo elas opostas, violariam os princípios da celeridade, isonomia tributária e segurança jurídica, criando uma alta demanda no Poder Judiciário, com matérias já pacificadas, conseqüentemente a falta de igualdade nas decisões administrativas tributárias de mesmo assunto a contribuintes diversos e a ocasionando a falta de confiança na segurança dos atos jurídicos, que estes têm por dar a correta orientação (VENTURA, MARTONE e FARINA FILHO, 2016).

Por isso, em novo PAT de mesmo assunto, pode ser utilizado o entendimento judicial na análise e decisão de processos administrativos, a fim de evitar que haja recurso à decisão da Administração Tributária no poder judiciário, a antecipação do que já poderia ocorrer nesta situação é a utilização do entendimento judicial sobre a matéria, já na decisão administrativa.

Porém, como os precedentes, as jurisprudências e as súmulas não vinculantes, assim os não descritos no artigo 927, CPC/15, não têm força de norma, a prática de seu uso na administração tributária não é obrigatória, os entendimentos diversos aos judiciais acabam surgindo. Os Processos Administrativos Tributários serão analisados conforme o entendimento que o fisco em questão adotar, seja de por entendimento próprio ou por algum entendimento do Poder Judiciário que o ente administrativo decidir acolher em sua esfera administrativa.

Por conseqüência, uma demanda administrativa pode ser levada para apreciação no poder judiciário, e se for adotado Precedente contrário ao do fisco, as conseqüências são desastrosas, pois a condenação do ente administrativo na esfera judicial leva aos efeitos da sentença, que esta pode requisitar diversas obrigações legais que a Fazenda Pública deverá cumprir, como o pagamento de precatórios, que são mais um acúmulo de despesa para o dinheiro público.

Além disso, há ainda os honorários advocatícios, devendo a Fazenda Pública, se perder a disputa judicial, ficar responsável pelo pagamento destes honorários ao advogado da parte que vencer a *lide*, assim como dispõe o Código de Processo Civil, em seu artigo 85, a previsão que cabe também à Fazenda Pública, e quanto à fixação do mesmo, seguindo o § 3º deste mesmo artigo e critérios estabelecidos ao todo, em outros parágrafos do artigo, como a possibilidade de majoração do percentual fixado anteriormente, em recurso, porém não superior ao disposto previamente a limite máximo, do § 11º do artigo supracitado, assim ressalta-se alguns pontos relevantes como dispõe *ipsis litteris*:

Art. 85. A sentença condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor.  
[...]

§ 3º Nas causas em que a Fazenda Pública for parte, a fixação dos honorários observará os critérios estabelecidos nos incisos I a IV do § 2º e os seguintes percentuais:

I - mínimo de dez e máximo de vinte por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido até 200 (duzentos) salários-mínimos;

II - mínimo de oito e máximo de dez por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 200 (duzentos) salários-mínimos até 2.000 (dois mil) salários-mínimos;

III - mínimo de cinco e máximo de oito por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 2.000 (dois mil) salários-mínimos até 20.000 (vinte mil) salários-mínimos;

IV - mínimo de três e máximo de cinco por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 20.000 (vinte mil) salários-mínimos até 100.000 (cem mil) salários-mínimos;

V - mínimo de um e máximo de três por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 100.000 (cem mil) salários-mínimos.

§ 4º Em qualquer das hipóteses do § 3º :

I - os percentuais previstos nos incisos I a V devem ser aplicados desde logo, quando for líquida a sentença;

II - não sendo líquida a sentença, a definição do percentual, nos termos previstos nos incisos I a V, somente ocorrerá quando liquidado o julgado;

III - não havendo condenação principal ou não sendo possível mensurar o proveito econômico obtido, a condenação em honorários dar-se-á sobre o valor atualizado da causa;

IV - será considerado o salário-mínimo vigente quando prolatada sentença líquida ou o que estiver em vigor na data da decisão de liquidação.

§ 5º Quando, conforme o caso, a condenação contra a Fazenda Pública ou o benefício econômico obtido pelo vencedor ou o valor da causa for superior ao valor previsto no inciso I do § 3º, a fixação do percentual de honorários deve observar a faixa inicial e, naquilo que a exceder, a faixa subsequente, e assim sucessivamente.

§ 6º Os limites e critérios previstos nos §§ 2º e 3º aplicam-se independentemente de qual seja o conteúdo da decisão, inclusive aos casos de improcedência ou de sentença sem resolução de mérito.

§ 7º Não serão devidos honorários no cumprimento de sentença contra a Fazenda Pública que enseje expedição de precatório, desde que não tenha sido impugnada.

[...]

§ 11. O tribunal, ao julgar recurso, majorará os honorários fixados anteriormente levando em conta o trabalho adicional realizado em grau recursal, observando, conforme o caso, o disposto nos §§ 2º a 6º, sendo vedado ao tribunal, no cômputo geral da fixação de honorários devidos ao advogado do vencedor, ultrapassar os respectivos limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º para a fase de conhecimento.

§ 12. Os honorários referidos no § 11 são cumuláveis com multas e outras sanções processuais, inclusive as previstas no art. 77 .

[...]

§ 14. Os honorários constituem direito do advogado e têm natureza alimentar, com os mesmos privilégios dos créditos oriundos da legislação do trabalho, sendo vedada a compensação em caso de sucumbência parcial.

§ 15. O advogado pode requerer que o pagamento dos honorários que lhe caibam seja efetuado em favor da sociedade de advogados que integra na qualidade de sócio, aplicando-se à hipótese o disposto no § 14.

[...] (BRASIL, 2015).

Assim, as consequências da perda de uma disputa judicial para esta parte pública nesta *lide* é, com o advento do CPC/2015, mais prejudicial que sua versão anterior, o que se identifica é que no § 4º do artigo 20 do CPC/1973, dispunha que sendo a Fazenda Pública condenada, os honorários a pagar poderiam ser dispostos pela apreciação do magistrado, que poderia fixar os honorários a um valor extremamente baixo (LAULETTA, 2016), já o novo dispositivo de 2015, atribui ao menos um valor mínimo a estes honorários,

conforme o valor da condenação, assim como descrito no artigo supracitado do código de 2015, garantindo assim, além de mais interesse em ações contra a Fazenda Pública por parte dos advogados, maior prejuízo aos cofres públicos consequentemente, caso estes saiam vitoriosos.

### **3. MEDIDAS RELATIVAS AO COMMON LAW, JUSTIFICADAS PELO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA E VANTAGENS DE SUA APLICAÇÃO**

Primordialmente há que se ressaltar que em hipótese alguma a adoção dos procedimentos relativos ao *common law* visa “favorecer” as decisões desfavoráveis à fazenda pública, ou promover uma elevação ao caráter privilegiado ao contribuinte em detrimento da União, Estado, Distrito Federal ou Município, visto que os precedentes judiciais são compostos de legalidade do entendimento, isto é, o que é decidido é com base na própria lei, não há decisão judicial que não seja fundamentada em normativas ou princípios e entendimentos que não sejam respaldados por lei, por leis editadas pelo próprio ente federativo respectivamente ou leis hierarquicamente superiores a presente em determinado ente federativo, desta forma não há “privilégio” ou tentativa de privilegiar nenhum lado em eventual solicitação processual administrativa, visto que a decisão administrativa estará respaldada juridicamente, com base nas leis existentes, não sendo coerente a alegação de usurpação do interesse da administração pública, pois como já dito anteriormente, as leis são feitas pelos próprios entes federativos, o poder judiciário simplesmente decide algo com base nelas, assim os poderes legislativo e executivo criam e regulam e o poder judiciário executa e aplica relacionado ao que foi criado e regulado pelos poderes políticos (legislativo e executivo), (WOLKMER, 2004).

Não obstante, não se trata de abandonar o direito em códigos, mas de facilitar o entendimento destes códigos, que em matérias diversas passaram pela análise do poder judiciário, no sentido prático de uniformizar o que é decidido em determinado assunto, no *common law*, conforme lecionado:

A outra orientação, representada pela cultura jurídica do Common Law, pode ser cunhada como Escola Jurisprudencial. Para esta, o Direito não se confunde com a lei escrita, pois é sempre criado pelos juízes, nos tribunais, com material sempre embasado nos precedentes judiciais, na equity, nos costumes, na doutrina e no statute law. Portanto, para a tradição jurídica anglo-saxônica é notória não só a existência e o papel da jurisprudência como fonte de Direito, como também a relevância da função criadora do juiz. (WOLKMER, 2004, p. 182).

Ocorre que a presença de leis escritas, doutrinas e costumes já fazem parte do ordenamento jurídico brasileiro, assim como os precedentes judiciais também, desta forma evidencia-se enorme relevância nas decisões judiciais brasileiras.

Ainda segundo Wolkmer (2004, p. 185):

Não só nos parâmetros do Common Law, mas ainda nos sistemas jurídicos de Direito codificado, o ponto central de gravitação de toda criação judicial incide na decisão de casos particulares, e não na formulação de regras gerais e abstratas, pois a criação judicial expressada por sentenças dos juízes nos tribunais representa a fonte autêntica do Direito objetivado.

Desta forma, não há que se desqualificar o precedente judicial em detrimento das leis codificadas, uma vez que os entendimentos baseiam-se nestes mesmos códigos normativos.

A importância dos precedentes é notória quando se percebe que há diversas interpretações que podem ser feitas a partir de um texto legal (MARINONI, 2014), neste ponto, é lógico associar que o entendimento comum dos precedentes, é uma produção de direito que gera mais segurança jurídica, esta por sua vez devendo ser respeitada, ao passo que o texto constitucional diz que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada” (BRASIL, 1988), fazendo analogia ao dito por MARINONI (2014), as diversas interpretações podem surgir em um processo administrativo também, assim é mais prático que seja comum o entendimento jurídico frente ao administrativo, para que possa ser previsível em relação à matéria, o resultado (DIDIER, 2013).

Na verdade, o direito administrativo está passando por transformações com o passar do tempo, essa novidade sendo proveniente de uma aproximação ao sistema jurídico *common law*, algumas características como a limitação à discricionariedade no direito administrativo, bem como maior amplitude no que é competência judicial, têm propensão na atualidade (PIETRO, 2006/2007). Essas são pertinentes, pois já deixam um espaço de oportunidade, de um caminho que pode levar à aplicação de medidas relativas ao sistema jurídico inglês.

As vantagens da aplicação dos meios análogos ao *common law* são objetivos, versa sobre a aplicação do princípio da eficiência na administração tributária, em suma, este princípio é prático em sua própria nomenclatura, eficiência é o termo em destaque, e a praticidade em relacionar as decisões judiciais às decisões administrativas pode ser considerado um exímio exercício do princípio em comento.

Esta relação de “aproveitamento” do decidido pelo poder judiciário em causas anteriores de relevância e similitude a outras discussões, sobre a motivação do princípio da eficiência, é causa de assimilação ao sistema jurídico *common law*, o processo administrativo, sob o que preceitua o princípio da eficiência, pode ser legítimo para constar

das mesmas prerrogativas analíticas, isto é, para aplicação do princípio da eficiência, a utilização e um entendimento já concluído é uma excelente oportunidade de tornar mais “eficiente” o processo, pois será de uma análise mais rápida e precisa, será correlativo à análise jurídica, garantindo mais confiança no direito, porquê as decisões possivelmente estarão livres de conflitos entre si, e a decisão administrativa terá maior respaldo (SILVA, 2015).

A eficiência continua ainda, levando em consideração que esse respaldo jurídico da decisão pode incidir na diminuição de discordâncias entre as partes, levando a diminuição de demandas jurídicas de matérias repetidas, assim um pequeno “enxugamento” de demandas do poder judiciário (SILVA, 2015).

Ainda neste ponto, a diminuição de *lides* desfavoráveis à Fazenda Pública e o respectivo ente federativo, valorizando a enorme receita gerada, como a exemplo, dos impostos anteriormente citados.

Ao contribuinte, possivelmente terá como vantagem, maior rapidez na solicitação administrativa, e uma economia de tempo e recursos financeiros próprios, visto a não necessidade/coerência de levar a demanda ao poder judiciário, se atendida à solicitação por meio de processo administrativo, e mesmo que não seja deferido o pedido feito pelo contribuinte, este já terá o entendimento de como será a decisão judicial, visto que o fundamento da decisão administrativa neste caso será o precedente jurídico, analogia esta, entre direito administrativo e direito civil, possível com base nos ensinamentos de Paulo Eduardo Alves da Silva (2015).

De modo geral, a eficiência, conforme preconiza Grotti (p. 298 – 299, 2003):

É um conceito econômico, que introduz, no mundo jurídico, parâmetros relativos de aproveitamento ótimo de recursos escassos disponíveis para a realização máxima de resultados desejados. Não se cuida apenas de exigir que o Estado alcance resultados com os meios que lhe são colocados à disposição pela sociedade (eficácia), mas de que os efetue o melhor possível (eficiência), tendo, assim, uma dimensão qualitativa.

Com isso em voga, salienta-se mais uma consequência vantajosa da aplicação metodológica em questão, a econômica, a eficiência assim, é a forma de se cumprir com os objetivos da administração pública, de forma econômica, ou seja, com o menor custo monetário possível, custo benefício, pois também é uma forma de utilizar os métodos aplicados usufruindo deles de suas excelências práticas prestacionais (GROTTI, 2003).

Utilizar as medidas relacionadas ao *common law* justificando-as ao princípio da eficiência nada mais é do que cumprir com os preceitos dos princípios, isto é, regras que visam otimizar em várias situações (ALEXY, 1993).

Para melhor fundamentar, a exemplo objetivo do atual cenário, com base no julgado

do TJ-PR, cuja ementa:

APELAÇÃO CÍVEL – TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – EMBARGOS À EXECUÇÃO – SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA – EXTINÇÃO DO PROCESSO EM RAZÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, POR TER SIDO O IMÓVEL CEDIDO À MITRA ARQUIDIOCESANA DE LONDRINA, ENTIDADE QUE DESEMPEHA ATIVIDADE ECLESIASTICA E RELIGIOSA – RECURSO DO MUNICÍPIO – ALEGAÇÃO DE QUE A PROPRIEDADE DO BEM NÃO É DA ENTIDADE RELIGIOSA – NÃO ACOLHIMENTO – COMPROVAÇÃO DA EDIFICAÇÃO DE IGREJA NA ÁREA – PRESUNÇÃO RELATIVA DE QUE O PATRIMÔNIO, BENS E SERVIÇOS SÃO UTILIZADOS PARA ATENDER AS FINALIDADES DA ENTIDADE – AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE QUE A ÁREA ERA DESTINADA PARA FIM DIVERSO – ÔNUS DA PROVA DE INCUMBÊNCIA DO MUNICÍPIO EXEQUENTE - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO (ART. 150, IV, 'B', CF) – SENTENÇA MANTIDA.RECURSO DESPROVIDO.

(TJPR - 1ª C.Cível - 0023773-21.2017.8.16.0014 - Londrina - Rel.: JUIZ DE DIREITO SUBSTITUTO EM SEGUNDO GRAU EVERTON LUIZ PENTER CORREA - J. 02.04.2019) (PARANÁ, 2019).

Trata-se de apelação cível contra decisão proferida anteriormente em processo de execução fiscal, para cobrança de IPTU, sobre determinado imóvel de propriedade de determinada empresa, de autoria do município de Londrina – Paraná, na mencionada decisão a qual a supracitada jurisprudência faz menção, houve a extinção do processo com a devida resolução do mérito, sendo reconhecido imunidade tributária e condenando o município ao pagamento das custas de 10% (dez por cento) relativas aos honorários de sucumbência, tendo como base o valor atualizado à época, da causa em comento (PARANÁ, 2019). Ocorre que o referido imóvel é cedido para entidade religiosa para a prática das atividades em que lhe cabem (PARANÁ, 2019), e mesmo não sendo real proprietário do mesmo, a posse do imóvel para as atividades religiosas ensejaram no reconhecimento judicial da imunidade tributária. Neste sentido, o município de Londrina apelou e teve o recurso contrarrazoado pela outra parte e desprovido pelo Tribunal de Justiça do Paraná, assim mantendo a sentença e aumentaram-se os honorários de sucumbência para 11% (onze por cento), com a devida atualização competente ao período do julgamento mencionado.

Destacam-se neste incidente as devidas constatações que fazem juz ao tema debatido, primordialmente, o município de Londrina não havia reconhecido a imunidade tributária do imóvel ao qual se instalou a entidade religiosa. Neste ponto, destaca-se a hipótese de que possam existir alguns outros municípios que nesta mesma matéria, isto é, imunidade tributária a templos e entidades religiosas, referente ao IPTU, não veja como sinal de direito a situação de locação ou cessão de uso do imóvel, assim, um imóvel em que seja locado ou que ainda que não tenha a propriedade do mesmo, usufrui do imóvel, templos ou entidades religiosas, direito à imunidade mencionada, pela não propriedade do mesmo, isto com base no que diz o artigo. 29, do Decreto Federal nº. 70.235/1972, que diz sobre o julgamento em primeira instância, relativo à livre convicção do julgador (BRASIL,

1972). Neste sentido, indo de contra curso à jurisprudência, que não é isolada, vide julgados semelhantes como este do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, cuja ementa para exemplificar:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ENTIDADE RELIGIOSA. POSSE DIRETA. CONTRATO DE CESSÃO DE DIREITOS E AÇÕES. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. IMÓVEL UTILIZADO PARA AS ATIVIDADES ESSENCIAIS DA IGREJA. CUSTAS PROCESSUAIS. FAZENDA PÚBLICA MUNICIPAL. ISENÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CABIMENTO. PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE. Imunidade tributária: O fato gerador do Imposto Predial Territorial Urbano é a propriedade, o domínio útil ou a posse a qualquer título de bem imóvel localizado em zona urbana. Destarte, não só o proprietário, como também o titular do domínio útil e o possuidor são considerados, pela legislação tributária, contribuintes do imposto em questão. Deste modo, possui legitimidade a entidade religiosa, na condição de possuidora direta dos bens, para pleitear a imunidade tributária prevista no art. 150, inc. VI, b, da CF, uma vez que o Código Tributário Nacional não faz diferenciação do sujeito passivo do IPTU. Os imóveis utilizados para culto religioso, gozam a imunidade tributária prevista constitucionalmente. Milita em favor da entidade imune a imposto a presunção de que o respectivo bem está afetado às respectivas finalidades essenciais, cumprindo ao Fisco a produção de... prova em sentido contrário. Precedentes do STF e do STJ. Custas processuais: De acordo com julgamento do IRDR nº 70070020896 e do disposto na Súmula n 48 deste Tribunal de Justiça, são aplicáveis os arts. 26 e 39 da Lei nº 6.830/80 às execuções fiscais que tramitam na Justiça Estadual do Rio Grande do Sul distribuídas antes da vigência da Lei Estadual nº 14.634/2014, excetuadas as hipóteses de tramitação em serventias privatizadas. In casu, a execução fiscal fora ajuizada depois da vigência da Lei que instituiu a Taxa Única, mostrando-se imperioso o reconhecimento da isenção ao pagamento das custas processuais pelo Município, devido à previsão do art. 5º, I, da Lei 14.634/2014. Honorários advocatícios. Em virtude do indeferimento do pedido na via administrativa, a autora/apelada, configurando pretensão resistida. Assim, em face do Princípio da Causalidade, são devidos honorários em prol do Procurador da parte autora. APELO PROVIDO EM PARTE. (Apelação Cível Nº 70081419244, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Lúcia de Fátima Cerveira, Julgado em 29/05/2019). (TJ-RS – AC: 70081419244 RS, Relator: Lúcia de Fátima Cerveira, Data de Julgamento: 26/05/2019, Segunda Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 13/06/2019) (RIO GRANDE DO SUL, 2019).

Neste julgado, é dito que houve uma tentativa de reconhecimento da imunidade tributária de templo religioso, para o IPTU, por vias administrativas, o templo situa-se em imóvel exercendo a prática de posse direta, o qual o foi cedido para uso, não concedido o reconhecimento da imunidade por meio de processo administrativo, essa foi reconhecida na esfera judicial, em ação declaratória de imunidade tributária, o município apelou, porém foi mantida a imunidade, devendo o município em questão, além de não mais realizar a cobrança do IPTU por conta da imunidade ao tributo, ficou também devendo os honorários advocatícios ao qual é direito à parte autora.

Esses tipos de acontecimentos, nas duas jurisprudências citadas, demonstram a problemática em questão, os municípios foram obrigados a reconhecer a imunidade tributária e também ao pagamento de honorários advocatícios, revelando assim este último, prejuízo ao erário.

Fica assim demonstrado a necessidade da criação de uma espécie de banco de

dados na esfera administrativa dos entes da federação, que disponham sobre as matérias tributárias, contendo nelas os entendimentos judiciais, ao menos os que possuem uma recorrência um pouco maior, ficando assim uma fonte de direito mais segura para a aplicação da decisão administrativa, podendo reduzir eventuais litígios entre a fazenda pública e os contribuintes em geral.

## **CONCLUSÃO**

Esse trabalho levantou e possibilitou compreender primordialmente de forma sucinta as estruturas para a administração pública, em relação ao Estado de direito, neste sentido, sua base, com fulcro nos meios primordiais para sua manutenção, os tributos.

Ainda, nesta toada, apresentou o que é conhecido como administração gerencial, que visa basicamente, em suma, uma metodologia com uma menor burocratização, e procedimentos mais rápidos, eficazes, sendo uma forma inovadora de administração, para que esta esteja alinhada ao cenário de desenvolvimento do direito.

Apresentou também o princípio da eficiência como método essencial para a atividade administrativa, e parte integrante da administração gerencial, esse princípio é um dos princípios tidos no rol de princípios norteadores da administração pública, conceituado doutrinamente neste trabalho a fim de não gerar dúvidas quanto a sua função, e assim sua explicação para estar alinhado ao que virá a ser o objeto do trabalho.

Como objeto ao ponto central propôs a matéria tributária administrativa, servindo de ponto material da discussão, essencial para o levantamento da tese, com isso em mente, apresentou alguns tributos conhecidos da população brasileira, o Imposto sobre Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) de competência da União; Imposto sobre a Transmissão de Causa Mortis e Doação (ITCMD), Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) de competência estadual; Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), Imposto Sobre Serviços/ Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS/ISSQN), Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), de competência municipal, para facilitar a compreensão.

Após conhecer as bases do trabalho, foi levantado o tema referente ao objeto deste, assim entrando conceitos de fontes do direito, tais como o precedente judicial, e nomes como: jurisprudência, repercussão geral, súmula e súmula vinculante.

Com isso em mente, da essência de cada um desses termos, foi assim necessário

fazer o paralelo destes com o sistema jurídico *common law*, que foi apresentado e definido como um sistema que tem como fonte mais relevante do direito, os precedentes judiciais, jurisprudências e súmulas, termos conceituados neste trabalho, diferenciando os sistemas jurídicos *common law* e *civil law*, como sendo direitos de origem diferentes e assim consequentemente métodos diferentes, esse primeiro como sendo predominante utilizado em países de língua inglesa, e o segundo, é o sistema jurídico ao qual o Brasil utiliza, tendo este sua diferença primordial com o outro, a relação de fontes do direito, sendo predominante o uso de códigos que elencam diversas manifestações do direito.

Foi feita uma análise de repercussões judiciais em processos administrativos tributários, observando a possibilidade de sua utilização, levantando pontos que demonstram os malefícios à fazenda pública na perda de um litígio, além de possíveis benefícios ao poder judiciário, como a diminuição de demandas na esfera judiciária para decidir matéria tributária que poderia ter sido decidido de forma eficiente na esfera administrativa.

Assim, relacionou o uso dos precedentes judiciais ao sistema jurídico do *common law*, e estes juntos à possibilidade de promover a adoção de métodos relativos ao sistema jurídico mencionado, fazendo melhor uso dos precedentes judiciais que já dispõem sobre determinada matéria, em processos administrativos tributários de mesma matéria a qual o poder judiciário já se manifestou em outros julgados.

Essa relação foi possibilitada utilizando como mérito o princípio da eficiência, conforme é demonstrado, que assim, tornaria o processo administrativo mais eficiente e seguro juridicamente.

Para consubstanciar ao mérito, mostrou jurisprudência relativa à matéria disposta na Constituição Federal, a imunidade tributária de templos religiosos, ficando claro o entendimento judicial sobre o tema, quando relacionado à locação ou cessão do imóvel, fazendo dessa forma a consideração de que o imóvel pertence a outra pessoa ou entidade, que por algum modo de disponibilização, o templo religioso em questão usufrui deste para suas atividades essenciais.

Além disso, foi proposta a criação de um sistema que integraria os precedentes judiciais tributários para que a administração pública, da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal pudesse utilizar como fonte do direito de forma mais eficaz, suprimindo um pouco a questão do primeiro juízo e sua livre convicção, e utilizando o já interpretado pelo poder judiciário.

Com isso agilizaria o andamento do processo administrativo tributário, significando assim, segurança jurídica, já que não haverá divergências entre o que se encontra na esfera judicial para com o que se encontra na esfera administrativa, levando em consideração a

similitude do que se analisa, e assim a aplicação do princípio da eficiência, no tocante a supressão que pode ocorrer de litígios entre contribuintes e fazenda pública, e conseqüentemente a possibilidade de menos dano ao erário, seja em matéria de precatórios em geral, condenação ao pagamento de custas processuais, honorários advocatícios, e como já dito, na velocidade da decisão sobre uma solicitação em processo administrativo.

Desta forma fazendo assim um paralelo ao *common law*, significando que a jurisprudência é como se fosse fonte primária do direito, esta por sua vez baseado nos códigos e leis em geral, não perdendo dessa forma a legalidade e nem os valores intrínsecos ao sistema jurídico brasileiro, que tem como fundamento justamente a análise destes códigos e outras normas escritas.

Assim dizer sobre a supressão da livre convicção significa que esta se focaria primeiramente na jurisprudência, e assim o julgador administrativo, vendo na jurisprudência, coisa similar a qual consta no processo administrativo, por exemplo, as jurisprudências citadas neste trabalho, que versam sobre a imunidade tributária de templos religiosos que não possuem a propriedade do imóvel, mas que exercem posse direta do mesmo, usufruindo deste para suas atividades religiosas, no processo administrativo, de solicitação de reconhecimento de imunidade referente ao assunto, é entender que, a matéria já consta entendimento no poder judiciário, e que deve ser reconhecida administrativamente a imunidade do templo em que consta no processo administrativo, de forma simples, rápida, eficaz e segura.

Portanto, adotar as medidas associadas ao sistema jurídico *common law* em um país de predominância do *civil law* na análise de processos administrativos tributários, significa, diante de todo o exposto, que, o poder da livre convicção do responsável por prover a solicitação do processo administrativo deve estar primeiramente submissa ao olhar atento ao que já tem disposição nos precedentes judiciais em geral, jurisprudência, repercussão geral da matéria, a exemplo do que já ocorre com as súmulas, e assim com base nestes proferir a decisão, com fundamento no princípio da eficiência que norteia a administração pública, para que possa propiciar essa mudança, e assim, incorporar aos processos administrativos tributários, um paradigma com os processos judiciais de matéria tributária.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

ALEXY, Robert. **Teoria de Los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.

ASSOCIAÇÃO COMERCIAL DE SÃO PAULO; FEDERAÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES COMERCIAIS DO ESTADO DE SÃO PAULO; FECOMÉRCIORS; INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E INFORMAÇÃO. **Impostômetro**, 2020. Disponível em: <<https://impostometro.com.br/home>>. Acesso em: 16. maio. 2020.

BAVAROTI, Walmor de Araujo. Imposto sobre Produtos Industrializados e a aplicação do princípio da seletividade, **AmbitoJurídico**, Brasil, 2011. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/imposto-sobre-produtos-industrializados-e-a-aplicacao-do-principio-da-seletividade/>>. Acesso em: 16. maio. 2021.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasil: Palácio do Planalto, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 04. dez. 2020.

BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Brasil: Palácio do Planalto, 1972. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/d70235cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm)>. Acesso em: 30. maio. 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Brasil: Palácio do Planalto, 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 04 dez. 2020.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasil: Palácio do Planalto, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 04. dez. 2020.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Brasil: Palácio do Planalto, 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)>. Acesso em: 19. mar. 2021.

BRASIL. **Precatórios e requisições de pequeno valor - RPV** /; Ricardo Perlingeiro Mendes da Silva, coord. 2. ed. Brasília : CJF, 2005.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. Apelação Cível nº 0023773-21.2017.8.16.0014 – PR (0023773-21.2017.8.16.0014). Apelante: Município de Londrina/PR. Apelada: Companhia de Habitação de Londrina – COHAB LD. Relator: Juiz substituto de 2º grau Everton Luiz Penter Correa. Paraná, 02 de abril de 2019. Disponível em: <<https://portal.tjpr.jus.br/jurisprudencia/j/4100000005611441/Ac%C3%B3rd%C3%A3o-0023773-21.2017.8.16.0014#>>. Acesso em: 30. maio. 2021.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação cível nº 70081419244–RS (0113833-25.2019.8.21.7000). Apelante: Município de Passo Fundo/RS. Apelado: Igreja Evangélica Rosa de Sarom. Relator: Desembargadora Lúcia de Fátima Cerveira, 29 de maio de 2019. **JusBrasil**, jun. 2019. Disponível em: <<https://tj-rs.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/721883349/apelacao-civel-ac-70081419244-rs/inteiro-teor-721883359>>. Acesso em: 30. maio. 2021.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 27ª ed. Rio de

Janeiro: Lumen Juris, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tri butária**. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.

DIDIER Jr., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. **Curso de Direito Processual Civil**, v. 2, Salvador: Juspodivm. 2013.

FREITAS, Daciana Almeida. A Administração Pública Gerencial: Histórico e Aspectos Principiológicos, **JurisWay**, Brasil, 2011. Disponível em: <[https://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id\\_dh=5887#:~:text=A%20Administra%C3%A7%C3%A3o%20Gerencial%20tamb%C3%A9m%20teve,descentralizada%2C%20mais%20volta da%20para%20o](https://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=5887#:~:text=A%20Administra%C3%A7%C3%A3o%20Gerencial%20tamb%C3%A9m%20teve,descentralizada%2C%20mais%20volta da%20para%20o)>. Acesso em: 04 dez. 2020.

GROSSI, Paola. **Primeira lição sobre o Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

GROTTI, Dinorá Adelaide Musetti. **O Serviço público e a constituição brasileira de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2003.

HELTON, Thiago. Tire todas as dúvidas sobre a súmula vinculante. **Blog da Aurum Brasil**, 2021. Disponível em: <<https://www.aurum.com.br/blog/sumula-vinculante/>>. Acesso em: 19. mar. 2021.

LAULETTA, Glauca. Novo CPC define sucumbência em causas envolvendo a Fazenda Pública. **Consultor Jurídico**, Brasil, 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-set-07/cpc-define-sucumbencia-causas-envolvendo-fazenda-publica>>. Acesso em: 19. mar. 2021.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Aproximação crítica entra as jurisdições de Civil Law e de Common Law e a necessidade de respeito aos precedentes no Brasil**. Revista da Faculdade de Direito da UFPR, Curitiba, n. 49, 2009.

\_\_\_\_\_. **A ética dos precedentes. Justificativa do novo CPC**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

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

MF Consultoria Contábil. **MF Consultoria Contábil**, 2018. Disponível em: <<http://blog.mfconsultoriacontabil.com.br/contabilidade/conheca-os-principais-impostos-do-brasil-a-nivel-federal-estadual-e-municipal/>>. Acesso em: 04. dez. 2020.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PANTOJA, Othon. O que é o common law, as diferenças e semelhanças com o civil law. **Blog da Aurum**, Brasil, 2029. Disponível em: <<https://www.aurum.com.br/blog/common-law/>>. Acesso em: 19. mar. 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. O direito Administrativo Brasileiro Sob Influência dos Sistemas de Base Romanística e da Common Law. **Revista Eletrônica de Direito**

**Administrativo Econômico**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº. 8, nov/dez – 2006/ jan de 2007. Disponível em:<  
<http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=156>>. Acesso em: 22. mar. 2021.

ROSBIN, Arthur. O que é jurisprudência? Veja suas aplicações e importância para o direito brasileiro. **Blog da Aurum**, Brasil, 2021. Disponível em: <<https://www.aurum.com.br/blog/o-que-e-jurisprudencia/>>. Acesso em: 19. mar. 2021.

SILVA, Paulo Eduardo Alves da. **As Normas Fundamentais do Novo Código de Processo Civil (ou “As Doze Tábuas do Processo Civil Brasileiro?”)**. In: VVAA. O Novo Código de Processo Civil: questões controvertidas. São Paulo: Atlas, 2015.

VENTURA, Bruno; Rodrigo, Martone; FARINHA FILHO, Sérgio. Com o novo CPC, tribunais administrativos dever seguir precedentes judiciais. **Consultor Jurídico**, Brasil, 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-ago-29/cpc-tribunais-administrativos-seguir-precedentes>>. Acesso em: 19. mar. 2021.

WOLKMER, **Antônio Carlos. Ideologia, Estado e direito**. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.