

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS  
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

**RAFHAEL PIMENTEL DANIEL**

**AS DECISÕES DE RECURSOS REPETITIVOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E SEU  
IMPACTO NO CONTROLE DE LEGALIDADE DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA:  
UMA ANÁLISE DO PEDIDO DE REVISÃO DE DÍVIDA INSCRITA –PRDI.**

**SÃO PAULO**

**2020**

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS  
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

**RAFHAEL PIMENTEL DANIEL**

**AS DECISÕES DE RECURSOS REPETITIVOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E SEU  
IMPACTO NO CONTROLE DE LEGALIDADE DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA:  
UMA ANÁLISE DO PEDIDO DE REVISÃO DE DÍVIDA INSCRITA –PRDI.**

Dissertação apresentada na Escola de Direito  
de São Paulo da Fundação Getulio Vargas,  
como requisito à obtenção do título de mestre  
em direito.

**SÃO PAULO**

**2020**

Daniel, Rafael Pimentel.

As decisões de recursos repetitivos em matéria tributária e seu impacto no controle de legalidade da dívida ativa tributária : uma análise do Pedido de Revisão de Dívida Inscrita –PRDI / Rafael Pimentel Daniel. - 2020.  
68f.

Orientador: Paulo Cesar Conrado.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

1. Dívida ativa. 2. Revisão judicial. 3. Precedentes judiciais. 4. Crédito tributário. 5. Direito tributário - Brasil. I. Conrado, Paulo Cesar. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.2(81)

Ficha Catalográfica elaborada por: Isabele Oliveira dos Santos Garcia CRB SP-010191/O

Biblioteca Karl A. Boedecker da Fundação Getulio Vargas - SP

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS  
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

**RAFHAEL PIMENTEL DANIEL**

**AS DECISÕES DE RECURSOS REPETITIVOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E SEU  
IMPACTO NO CONTROLE DE LEGALIDADE DA DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA:  
UMA ANÁLISE DO PEDIDO DE REVISÃO DE DÍVIDA INSCRITA –PRDI.**

Dissertação apresentada na Escola de Direito  
de São Paulo da Fundação Getulio Vargas,  
como requisito à obtenção do título de mestre  
em direito.

Área de conhecimento: Direito Tributário.

**Banca Examinadora**

---

**Prof. Dr. Paulo Cesar Conrado**  
**(Orientador)**

---

**Prof<sup>a</sup> Dra. Juliana Furtado Costa Araújo**

---

**Prof<sup>a</sup> Dra. Iris Vânia Santos Rosa**

## **DEDICATÓRIA**

Dedico este trabalho para Jungla Maria Pimentel Daniel, minha mãe, Professora Titular de Ciências Sociais da Universidade Federal do Paraná, que sempre me dedicou sua vida e me ensinou a buscar pelo conhecimento científico; para Dr. Segundo Daniel, meu pai, que sempre esteve ao meu lado e que formou o homem que sou hoje com valores éticos, morais e humanos; para minha esposa Patricia Zimmer Dassi Daniel, minha parceira de todos os dias, que nunca deixou eu desistir de meu ideais e de meus sonhos; e para Olívia Zimmer Daniel, minha pequena filha, que nasceu no final do curso e trouxe para mim o entendimento do que é o verdadeiro amor. Este trabalho é dedicado também a todos os operadores do direito que lutam diariamente pela evolução da ciência jurídica.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a todos aqueles que possibilitaram a realização deste trabalho: ao meu orientador, Paulo Cesar Conrado, pela sua paciência e pelas sempre pontuais observações; à professora Juliana Furtado Costa Araujo, pelas importantes considerações que permitiram mudança cruciais no texto científico; aos meus amigos Gustav Schuldt Langner e Pedro Alcantara, pelas suas importantes ponderações no desenvolvimento desse ensaio, e Ewerton Augustus Avanza, pelo seu apoio constante em todos os momentos; a João Paulo Arges Balaban, meu sócio, pela amizade e pelo entendimento de minha ausência em nosso escritório durante o período da realização do Mestrado; por fim, agradeço aos meus colegas do escritório JP Balaban & Advogados, que, junto comigo, diariamente desenvolvem pensamentos jurídicos e contábeis salutareis ao desenvolvimento de nossas atividades em busca de soluções tributárias.

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo demonstrar a viabilidade da modificação da Certidão de Dívida Ativa Tributária Federal afetada por precedente vinculativo, através de procedimento administrativo, a ser realizado perante a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, intitulado de Pedido de Revisão de Dívida Inscrita – PRDI. O trabalho está dividido em quatro capítulos. O primeiro trata do sistema brasileiro de precedentes, iniciando-se com uma breve explanação dos motivos que levaram o Brasil a adotar um sistema misto de precedentes, para avançar sobre a delimitação da influência dos elementos da “Common Law”. Em seguida, trata das invocações trazidas pelo Código de Processo Civil de 2015, e, por fim, explica o efeito vinculante e seus reflexos. O segundo capítulo adentra nas questões de teoria geral do direito tributário, trazendo conceitos relativos à teoria da norma tributária, à relação jurídica tributária, ao crédito tributário, ao lançamento e à inscrição em Dívida Ativa; tudo para, ao final, explicar como o precedente vinculativo pode afetar essa última figura. O terceiro capítulo analisa os reflexos dos precedentes vinculativos em matéria tributária federal e a correspondente Certidão de Dívida Ativa, ligando-os ao fenômeno do controle interno de legalidade da Administração Tributária Federal. O quarto capítulo realiza um estudo sobre o PRDI – Pedido de Revisão de Dívida Inscrita, analisando-o como medida de redução do contencioso tributário brasileiro. Busca, dentro do Código Tributário Brasileiro, o fundamento primário do PRDI e avança sobre a Portaria PGFN nº 33/2018, que trouxe, de forma normatizada, a regulamentação do Pedido de Revisão de Dívida Inscrita – PRDI.

Palavras – chaves: Pedido de Revisão de Dívida Ativa. PRDI. Sistema Brasileiro de Precedentes. Precedente Vinculativo. Certidão de Dívida Ativa. Crédito Tributário. Lançamento. Controle Interno de Legalidade. Portaria PGFN 33/2018.

## **ABSTRACT**

This paper aims to demonstrate the feasibility of modifying the Federal Tax Asset Debt Certificate affected by binding precedent, through an administrative proceeding, to be performed before the Attorney General of the National Treasury, entitled Request for Review of Registered Debt - PRDI. The work is divided into four chapters. The first deals with the Brazilian system of precedents, starting with a brief reasons that led Brazil to adopt a mixed system of precedents, to advance on the delimitation of the influence of the elements of the Common Law. After, it deals with the invocations brought by the 2015 Code of Civil Procedure, and finally, the binding effect and its reflexes is explained. The second chapter deals with the questions of general theory of tax law, bringing concepts related to the theory of the tax norm, the tax juridical relationship, the tax credit, the entry and the inscription in Active Debt, all to, in the end, explain how the precedent binding can affect this last figure. The third chapter analyzes the reflexes of the binding precedents in federal tax matters and the corresponding Active Debt Certificate, linking them to the phenomenon of internal control of legality of the Federal Tax Administration. The fourth chapter conducts a study on PRDI - Request for Inscribed Debt Review, analyzing it as a measure to reduce Brazilian tax litigation. It seeks, within the Brazilian Tax Code, the primary foundation of PRDI and advances on Ordinance PGFN No. 33/2018, which brought in a standardized manner the regulation of the Request for Active Debt Review - PRDI.

**Keywords:** Request for Active Debt Review. PRDI Brazilian System of Precedents. Preceding Binding. Active Debt Certificate. Tax Credit. Launch. Internal Control of Legality. PGFN Ordinance 33/2018.



## **LISTA DE ABREVIATURAS**

CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CF	Constituição Federal
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPTU	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto de Propriedade de Veículos Automotores
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imobiliários
ITCMD	Imposto de Transmissão de Causa Mortis e Doação
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PRDI	Pedido de Revisão de Dívida Inscrita
RE	Recurso Extraordinário
RFB	Receita Federal do Brasil
RESP	Recurso Especial
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	11
1 O SISTEMA BRASILEIRO DE PRECEDENTES .....	13
1.1 A criação do modelo brasileiro.....	13
1.2 O CPC/2015 e a concretização dos sistemas de precedentes vinculativos no Brasil. .....	16
1.3 O Efeito Vinculativo.....	17
1.4 As decisões em Recursos Repetitivos do STJ e STF.....	20
2 O TRIBUTO, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA E SUA RELAÇÃO COM O PRECEDENTE VINCULATIVO. ....	24
2.1 A norma jurídica como estrutura elementar do tributo.....	24
2.2 O tributo, a relação jurídica tributária e o lançamento.....	25
2.3 O crédito tributário e a formação da Dívida Ativa. ....	29
2.4 O precedente vinculativo e sua relação com o tributo, o crédito tributário e a dívida ativa fiscal. ....	32
3 A REPERCUSSÃO DO PRECEDENTE VINCULATIVO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NA DÍVIDA ATIVA E O CONTROLE INTERNO DE LEGALIDADE E A LEI FEDERAL 10.522/2002.....	34
3.1 As consequências do precedente vinculativo sobre a estrutura elementar do débito fiscal.....	34
3.2 A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e o dever de cumprimento dos Precedentes Vinculativos. –A Lei Federal 10.522/2002. ....	37
3.3 O Controle Interno de Legalidade.....	41
3.4 A necessidade de criação de instrumentos pelas Procuradorias da Fazenda Estaduais e das Procuradorias das Fazendas Municipais para implementação dos precedentes vinculativos sobre a Dívida Ativa Tributária. ....	45
4 O PEDIDO DE REVISÃO DA DÍVIDA ATIVA INSCRITA. – PRDI COMO INSTRUMENTO DE MODIFICAÇÃO DA CERDITÃO DE DÍVIDA ATIVA FEDERAL AFETADA POR PRECEDENTE VINCULATIVO. ....	47
4.1 O Conceito Jurídico.....	47
4.2 O PRDI como uma medida de redução do contencioso tributário brasileiro.....	49
4.3 O CTN e o PRDI.....	53
4.4 O PRDI como instrumento de reanálise da legalidade da CDA.....	55
4.5 O procedimento administrativo PRDI e seu regulamento - A Portaria PGFN 33/2018.....	56
4.6 O PRDI e os Precedentes Vinculativos. ....	58
4.7 O PRDI e a sua consequência legal.....	59
5 CONCLUSÃO .....	61
REFERÊNCIAS .....	63

## INTRODUÇÃO

Um estudo realizado em 2011 pelo IPEA/CNJ demonstrou que cerca de 34,6% dos processos em trâmite na Justiça Federal são execuções fiscais que representariam um custo individual aproximado anual de R\$ 4.685,90 (quatro mil seiscentos e oitenta e cinco reais e noventa centavos). Desses, apenas 33,9% obteriam o resultado que buscam – o pagamento do tributo.

Se, de um lado, o inadimplemento contumaz colabora para esse quadro, é certo, por outro, que problemas inerentes à própria dívida e seu instrumento de materialização (a Certidão de Dívida Ativa) reforçam a ideia de ineficiência.

Todavia, nos últimos anos, a Administração Pública, notadamente a federal, viu-se compelida a modernizar-se, sendo os reflexos dos precedentes vinculativos nas lides fiscais um valioso instrumento usado nesse contexto, uma vez que, modificando potencialmente a estrutura do tributo (seja quando dá novo sentido à aplicação da norma jurídico-tributária, seja quando a declara inconstitucional), permite o (re)exercício do controle interno de legalidade, o que resultaria na possível modificação do crédito tributário inscrito em Dívida Ativa.

É importante trazer à baila o fato de que os tributos inscritos em Dívida Ativa, enquanto pendentes, podem ser alterados a qualquer momento, visto que não foram extintos. A existência de quaisquer vícios de legalidade na Certidão de Dívida Ativa deve, assim, ser sanada, manobra perfeitamente viabilizável pela interferência de precedente vinculativo.

Insere-se no conceito de controle interno de legalidade a atividade administrativa tendente a modificar a Certidão de Dívida Ativa afetada por precedente vinculativo, representando verdadeiro dever, não uma opção.

O objeto deste ensaio acadêmico é a experiência vivida no âmbito federal a partir de iniciativas tomadas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, mormente quando regulamentou o procedimento pelo qual o contribuinte provoca a Administração Pública a exercer novamente o controle interno de legalidade por meio do que se denominou de Pedido de Revisão de Dívida Inscrita – PRDI, atualmente disciplinado pela Portaria PGFN 33/2018.

O Pedido de Revisão de Dívida Inscrita – PRDI é um importante instrumento administrativo de diminuição do contencioso tributário, concretizando as ideias constitucionais de efetividade processual, eficiência administrativa e economicidade.

No campo prático, o Pedido de Revisão de Dívida Inscrita – PRDI é o meio pelo qual o contribuinte pode ver aplicado o precedente vinculativo para a diminuição de sua dívida

tributária sem a necessidade de intervenção judicial. Observado esse sentido, realmente o PRDI é um louvável meio de contenção da judicialização exacerbada.

Ademais, o PRDI diminui o custo da execução fiscal para a União Federal, tanto nominalmente como no que se refere aos encargos sucumbenciais. Além disso, contribui diretamente para a celeridade processual almejada pelos contribuintes, já que tem prazo de análise muito bem delimitado. O PRDI permite que a Dívida Ativa seja alterada rapidamente e que a Administração Pública continue a cobrança dos valores incontroversos da dívida fiscal, pulando os embaraços causados pelo processo judicial.

Pois é justamente em razão dessas características que este trabalho se apresenta, tendo por escopo demonstrar que o Pedido de Revisão de Dívida Inscrita – PRDI é um instrumento valioso e significativo de materialização do cumprimento do precedente vinculativo.

## 1 O SISTEMA BRASILEIRO DE PRECEDENTES

### 1.1 A criação do modelo brasileiro.

O direito processual é uma forma de concretização e atualização do Direito Material. Os precedentes nada mais são do que os instrumentos que permitem a atualização do direito material, que dão nova leitura à letra da lei e que possibilitam ajustar eventuais incompatibilidades das normas com garantias constitucionais, sejam elas de matriz social, econômica, política ou tributária.<sup>1</sup> Portanto, o direito processual não pode ser entendido apenas como instrumento funcional de democratização ou como realizador do direito material – deve, sobretudo, ser entendido como forma de integrar o ordenamento jurídico como um todo.<sup>2</sup>

O Brasil possui um típico ordenamento jurídico de tradição de *Civil Law*, cuja estrutura jurídica preconiza que o Poder Judiciário, ao analisar as questões submetidas a ele, deve aplicar a norma legal sem interpretações pessoais ou sociais; cabe ao Poder Judiciário aplicar a norma legal nos termos propostos pelo Poder Legislativo (subsunção do caso à norma legal). A tradição de *Civil Law*, no Brasil, tem matriz constitucional, ou seja, está consubstanciada no Princípio da Legalidade, que condiciona o Brasil ao império da lei.

A *Civil Law* tem como uma de suas razões o Princípio da Separação dos Poderes, uma vez que defende a ideia de que o Poder Judiciário deve apenas aplicar – ao caso posto – as normas legais elaboradas pelo Poder Legislativo. Existindo lacunas ou necessidades de modificação da norma legal, deve o Poder Legislativo realizar os procedimentos necessários legais para a releitura da norma legal.

Contudo, a tradição da *Civil Law* demonstrou ser falha, pois a norma legal, por muitas vezes, é incompleta e contraditória. Além disso, a legislação não se moderniza da mesma

---

<sup>1</sup> O direito processual é o meio pelo qual o direito material se instrumentaliza. No entanto, também é ferramenta essencial à atualização do direito material. A forma pela qual o direito processual atualiza o direito material e o reescreve é através dos precedentes, que dão nova leitura à letra da lei e que permitem ajustar eventuais distonias das normas com garantias constitucionais, sejam elas de matriz social, econômica, política ou tributária (CONRADO, Paulo Cesar. O Novo Código de Processo Civil e a Compensação Tributária. **Parahyba Judiciária**, João Pessoa, v. 10, n. 10, 2016).

<sup>2</sup> Em verdade, o processo é o meio de concretização do direito material. Tudo isso se potencializa quando se atenta que o processo deve servir para a produção de decisões conforme a lei; contudo, além disso, dentro do marco dessa correção, presta-se, essencialmente, para a produção de decisões justas (ALVARO, Carlos Alberto de Oliveira. O processo civil na perspectiva dos direitos fundamentais. In: ALVARO, Carlos Alberto de Oliveira (Org.). **Processo e constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2004).

forma que a sociedade – com o passar dos anos, as condições sociais, políticas e econômicas de uma sociedade se modificam, e o direito positivado continua idêntico.<sup>3</sup>

Embora existam os mencionados problemas da legislação, na *Civil Law* os precedentes sempre foram vistos como meros argumentos de persuasão, e, por isso, mesmo se as Cortes Superiores tivessem posicionamento pacífico sobre determinado tema, os tribunais de justiça e os juízes de primeiro grau não eram obrigados a seguirem tais critérios jurisdicionais.

Todavia, a ideia de não vinculação dos precedentes começa a alterar-se no Brasil durante os anos 90 e, através da Emenda Constitucional 45 de 2001, o sistema jurídico brasileiro tradicional, uma jurisdição de *Civil Law*, começa a aproximar-se do modelo dos Estados Unidos de *Common Law*<sup>4</sup>.

A tradição da *Common Law*, oriunda do Reino Unido, não revela uma constituição formal. As normas são construídas permanentemente a partir da atividade jurisdicional. Na prática, o Poder Judiciário utiliza o método interpretativo indutivo, em que o magistrado observa os fatos, verifica se existe algum julgamento de um caso semelhante e, caso exista julgamento anterior no mesmo sentido, ele é aplicado no caso a ser julgado. O precedente é constituído pelo primeiro caso a ser julgado. Após tomada essa decisão, ela será aplicada de modo idêntico em casos análogos. É importante salientar que, na *Common Law* do Reino Unido, a “*House of Lords*” está vinculada aos seus próprios precedentes.<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> “Por outro lado, a ideia tão difundida na civil law de que o juiz estaria sempre vinculado à lei e que esta, por ser completa, coerente e clara, só poderia ter uma única interpretação, hoje cede espaço ao entendimento de que o direito é fruto da criação humana e que, portanto, é bem mais complexo do que aparenta ser, exigindo um trabalho interpretativo considerável” ARAUJO, Juliana Furtado Costa; **O precedente e no novo código de processo civil e suas implicações tributárias**, in (ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. (Coord.). **O novo CPC e seus impactos no direito tributário**. São Paulo: Thomson Reuters, 2016, p. 108).

<sup>4</sup> “A partir da década de 90, uma série de alterações legislativas passou a valorizar a figura do precedente no sistema jurídico nacional. Como exemplo, citamos a introdução em nosso sistema constitucional, por meio da EC 45/2001, do art.103-A da CF/1988, que trata da súmula vinculante. Além disso, foram introduzidas no Código de Processo Civil de 1973, pelo arts. 543-A, 543-B e 543-C, as técnicas de julgamento de recursos especiais e extraordinários repetitivos, com análise de repercussão geral em relação aos recursos extraordinários. Acrescentamos, ainda, a possibilidade que o art. 557 do CPC/1973 estabelece de julgamento monocrático dos órgãos colegiados, nos casos em que há jurisprudência dominante no tribunal de apelação ou tribunal superior, além do art. 285-A, que permite o julgamento liminar de causas já anteriormente decididas no mesmo sentido. Todas essas prescrições legislativas foram mantidas e, em alguns casos, aprimoradas no Código de Processo Civil de 2015, reafirmando a importância da uniformidade dos julgamentos” ARAUJO, Juliana Furtado Costa; **O precedente e no novo código de processo civil e suas implicações tributárias**, in (ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. (Coord.). **O novo CPC e seus impactos no direito tributário**. São Paulo: Thomson Reuters, 2016, p. 103–104).

<sup>5</sup> Isso se justifica pelo fato de a tradição do Common Law apresentar-se como um sistema jurídico fragmentado, em regra não codificada e ancorada na tradição. Deparamo-nos com um método de interpretação normativo-indutivo, ou seja, o juiz compara casos já julgados com aqueles que estão sob objeto de julgamento, de forma a verificar se é possível aplicar ao caso uma decisão que já foi utilizada anteriormente. Quando a resposta for positiva, estaremos diante de um precedente, que apresentará força vinculante ARAUJO, Juliana Furtado Costa; **O precedente e no novo código de processo civil e suas implicações tributárias**, in (ARAUJO, Juliana

Já o modelo de *Common Law* dos Estados Unidos é diferente, pois existe uma Constituição escrita responsável por pautar as decisões judiciais de acordo com os direitos constitucionais do cidadão. Por isso, nesse modelo, ocorre o *stare decisis non quita movere* – ou seja, a ideia de que as decisões judiciais devem ser respeitadas, e não modificadas. A partir desse conceito, surge o precedente vinculativo

A tradição da *Civil Law* Brasileira começa a relativizar-se em razão da promulgação da Carta Constitucional de 1988, uma Constituição fortemente arraigada em premissas garantistas de cunho social, político, financeiro e econômico. O Poder Judiciário, então, encontra dificuldade de aplicar a norma legal ao caso concreto, pois surge um conflito da norma legal com a premissa constitucional – a norma legal não se adequa mais ao caso concreto, pelo fato de ser inconstitucional. O Poder Judiciário passa a ter o controle de constitucionalidade da norma legal, podendo não a aplicar ao caso concreto se esta ofender direitos fundamentais. Dessa forma, o Princípio da Separação dos Poderes matriz da *Civil Law* passa a ser mitigado.<sup>6</sup>

Ademais, a implantação de um sistema de precedentes no ordenamento jurídico brasileiro foi crucial, pois os precedentes são o meio adequado da promoção da eficiência, da segurança jurídica e da equidade.

Muito embora o modelo estadunidense e o brasileiro sejam próximos, existe uma diferença crucial entre eles. No sistema brasileiro, a diferença é que um precedente nasce por uma definição prévia de uma norma legal, que dá os direcionamentos e regramentos para a sua criação.

Algumas foram as modificações legislativas, antes da vigência do CPC/2015, que iniciaram a criação das ideias dos precedentes no sistema jurídico brasileiro. Vale citar a EC 45/2001, que trouxe o art.103-A da CF/1988, que trata da súmula vinculante. A Lei Federal 11.418/2006 introduziu, pelos arts. 543-A, 543-B e 543-C no Código de Processo Civil de

---

Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. (Coord.). **O novo CPC e seus impactos no direito tributário**. São Paulo: Thomson Reuters, 2016, p. 107).

<sup>6</sup> Essa aproximação entre as tradições de *civil law* e de *common law* ocorreu de forma natural, em razão da necessidade de se assegurar um ponto de equilíbrio entre a liberdade do juiz para construir a norma diante de conceitos indeterminados e a garantia da segurança, da previsibilidade e da isonomia a todos os litigantes. Isso não significa, de forma alguma, o abandono da legislação como fonte de direito, mas a aceitação de que o direito deve ser interpretado, pelos juízes, diante da análise de cada caso concreto, e que a decisão, assim construída, obrigará os demais juízes a seguirem-na, quando houver julgamento de casos similares (MERRYMAN, John Henry. *La Tradición Jurídica Romano-Canónica*. México: Fondo de Cultura Económica, 1997 apud BRITO, Andréia Caetano. **O sistema de precedentes brasileiros, sob a ótica do CPC/2015**: é possível imprimir efeito vinculante aos acórdãos repetitivos proferidos em matéria tributária, antes da entrada em vigor da lei nº 13.105/2015. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, São Paulo, 2017, p. 295).

1973, as técnicas de julgamento de recursos especiais e extraordinários repetitivos, com análise de repercussão geral em relação aos recursos extraordinários. A Lei Federal 9756/1998 introduziu o art. 557 do CPC/1973, estabelecendo julgamento monocrático dos órgãos colegiados nos casos em que há jurisprudência dominante no tribunal de apelação ou no tribunal superior. A Lei Federal 11.277/2006, que introduziu o art. 285-A ao CPC/1973, permitiu o julgamento liminar de causas já anteriormente decididas no mesmo sentido.

Entretanto, é com a entrada em vigência do CPC/2015 que se solidifica o sistema de precedentes vinculativos no ordenamento jurídico brasileiro.

## 1.2 O CPC/2015 e a concretização dos sistemas de precedentes vinculativos no Brasil.

O CPC/2015 trouxe mudanças importantíssimas para o sistema brasileiro de precedentes. A nova legislação processual regulou o regime de precedentes, mantendo os precedentes persuasivos e fortalecendo os precedentes vinculativos. É importante observar que o CPC/2015 regula expressamente o efeito vinculante dos precedentes, trazendo para o sistema brasileiro uma grande aproximação com o *Stare Decisis*, elemento tradicionalmente de *Common Law*.

É interessante para esta pesquisa trazer uma breve distinção entre os precedentes persuasivos e os precedentes vinculativos. O precedente vinculativo nasce por norma legal, ou seja, a forma das decisões judiciais que serão ligadas ao conceito de vinculativo é determinada pelo Poder Legislativo, não sendo um mero instrumento com fito de influenciar ou direcionar o Poder Judiciário, e sim uma norma cogente que obriga todo e qualquer magistrado a aplicá-la em casos análogos. Já o precedente persuasivo é um conjunto de decisões das Cortes Superiores que não tem força vinculante, mas que, todavia, sugere decisões futuras<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Precedentes são razões necessárias e suficientes para a solução de uma questão devidamente precisada do ponto de vista fático jurídico, obtidas por força de generalização e empreendidas a partir do julgamento de caso pela unanimidade ou pela maioria de um colegiado integrante de uma Corte Suprema. Como resultam de interpretações de textos dotados de autoridade jurídica ou de elementos não textuais integrantes da ordem jurídica formulada por cortes encarregadas de dar a última palavra sobre o significado do direito constitucional ou do direito federal, os precedentes são sempre obrigatórios, isto é, têm força vinculante. Um precedente não tem a função de ilustração do direito e não tem a função de persuasão judicial a respeito da bondade da solução nele encerrada. Precedentes são razões jurídicas necessárias e suficientes que resultam da justificação das decisões prolatadas pelas Cortes Supremas a pretexto de solucionar casos concretos e que servem para vincular o comportamento de todas as instâncias administrativas e judiciais do Estado Constitucional, bem como orientar juridicamente a conduta dos indivíduos e da sociedade civil (MITIDIERO, Daniel. **Precedentes da persuasão à vinculação**. São Paulo: Revista do Tribunais, 2017, p. 89–90).



O sistema de precedentes brasileiro está positivado no artigo 927 do CPC/2015, que traz alguns instrumentos cujo objetivo é a uniformização da jurisprudência. São eles: a) as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; b) o enunciado de súmulas vinculantes; c) os acórdãos em incidentes de assunção de competência ou de resolução de demanda repetitiva; d) os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; e) a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados<sup>8</sup>.

### 1.3 O Efeito Vinculativo.

A ideia de precedente vinculativo nasce na *Common Law*, no século XVII, e atualmente é regra matriz no modelo citado. No sistema jurídico brasileiro, posterior à Constituição Federal de 1988, o princípio de vinculação de precedentes judiciais nasce no controle concentrado de constitucionalidade (EC 3/1993 e EC 45/2004). Contudo, é apenas com o advento do CPC/2015 que os precedentes, fora do controle concentrado de constitucionalidade, tornam-se verdadeiramente vinculativos.

O efeito vinculante<sup>9</sup> tem o objetivo de resguardar a efetividade processual, a segurança e a equidade, bem como o objetivo de dar dinamismo às relações legais entre o Poder Público e os cidadãos, uma vez que a vinculação do precedente permite que a nova interpretação da legislação e/ou sua declaração de inconstitucionalidade proferida pelas Cortes Superiores

---

<sup>8</sup> O termo jurisprudência – com o sentido que é normalmente empregado entre nós – é de origem francesa. Em determinado momento, como um método de trabalho destinado a facilitar a tarefa de controle, então exercida pelo Supremo Tribunal Federal. Súmulas foram incorporadas ao direito brasileiro, cujo parentesco mais próximo pode ser apontado com os assentos portugueses e com as máximas italianas. Em ambos os casos, a influência sentida provém da tradição romano-canônica. Em uma certa altura, no entanto, mesmo depois da transformação dos conceitos de jurisprudência e de súmula, a doutrina brasileira começou a propor a adoção de um sistema de precedentes obrigatório – vinculantes – no direito brasileiro. A partir daí o direito brasileiro começou a recair igualmente sob área de influência do *Common Law*, na medida em que procurou naquela tradição os elementos capazes de colaborar nessa adaptação. A jurisprudência, as súmulas e os precedentes revelam dois caminhos distintos trilhados no direito brasileiro à procura de uma solução para o problema da vinculação do direito. Embora oriundos de diferentes tradições, o Novo Código de Processo Civil buscou entrelaçá-los, visando à prestação da tutela dos direitos – contingência que impõe a sua adequada leitura e reconstrução dogmática (MITIDIERO, Daniel. **Precedentes da persuasão à vinculação**. São Paulo: Revista do Tribunais, 2017, p. 70–71).

<sup>9</sup> “[...] força vinculante é a que primariamente compete à norma legal, que obriga todos, inclusive o próprio Estado, tanto nos atos da vida pública como privada, sejam negociais, administrativos ou jurisdicionais. O particular não se esquivava de cumprir a lei, porque fica sujeito à sanção de nulidade para seus negócios jurídicos. A administração sofre a vinculação da lei, porque não pode praticar senão os atos que prevê e autoriza. E a jurisdição não pode julgar os litígios senão aplicando-lhes a norma legal pertinente, sendo-lhe permitido recorrer aos princípios gerais, à analogia e aos costumes apenas nas lacunas do ordenamento positivo” (THEODORO JR., Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016 p. 1173).

realmente repercutam no ordenamento jurídico, sendo desnecessário ao cidadão buscar, no Poder Judiciário, a reafirmação da tese vinculante.

Logo, pode-se dizer que, realmente, o precedente vinculativo modifica a norma infraconstitucional, dando-lhe nova interpretação, declarando-a constitucional e/ou inconstitucional. Além do que, permite também ao sistema eliminar divergências hermenêuticas em nome dos princípios da segurança jurídica, da igualdade e da efetividade, bem como "reafirmar e consolidar a preponderância institucional da jurisdição constitucional".<sup>10</sup>

Em outras palavras, o efeito vinculante é um atributo dado ao legislador como um efeito acessório à decisão judicial<sup>11</sup>, por questões de política legislativa, para que um precedente proferido por Corte Superior, dentro de um rito próprio para a sua formação, traga a pacificação social, e, por conseguinte, possibilite que o cidadão não necessite buscar no Poder Judiciário, por meio de uma nova lide, o efeito daquele precedente.<sup>12</sup>

Ademais, o efeito vinculante não pode ser confundido com a eficácia *erga omnes* ou com a coisa julgada. Uma vez que o efeito vinculante é aquele que determina a observância do comando da decisão (quanto ao objeto da decisão, o que e por quem deverá ser aplicado – obriga a decidir de acordo), a coisa julgada é simplesmente a eficácia que impossibilita a modificação dessa decisão (definitividade e não provisoriedade do julgado), e a eficácia *erga*

---

<sup>10</sup> Em suma, a força vinculante (em sentido estrito), identificada em decisões proferidas em sede de controle direto de constitucionalidade pelo STF, é fruto da conjugação da eficácia geral e abstrata do comando decisório produzido no processo objetivo (características essas derivadas do objeto, também geral e abstrato, do processo objetivo) com a imputação de uma eficácia anexa com certa carga mandamental, que impõe a outros órgãos aplicadores do direito o dever de seguir aquela solução ali adotada. Tal pronunciamento é resultante do exercício de uma via processual típica, de competência concentrada. (TALAMINI, Eduardo. Objetivação do controle incidental e força vinculante (ou “devagar com o andor que o santo é de barro”). In: NERY JR., Nelson; WAMBIER, Teresa (Coord.). **Aspectos polêmicos e atuais dos recursos cíveis e assuntos afins**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 140–141).

<sup>11</sup> “[...] o efeito vinculante corresponde a uma eficácia anexa da decisão e está ligado a vários outros aspectos: (i) o *decisum* incide sobre uma questão jurídica em abstrato; (ii) a competência se concentra em um único órgão; (iii) a via processual é fechada; (iv) a decisão produzida tem eficácia declaratória sobre a questão de direito e uma eficácia anexa que impõe sua observância (TALAMINI, Eduardo. Objetivação do controle incidental e força vinculante” (ou “devagar com o andor que o santo é de barro”). In: NERY JR., Nelson; WAMBIER, Teresa (Coord.). **Aspectos polêmicos e atuais dos recursos cíveis e assuntos afins**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 140–141).

<sup>12</sup> “[...] considera-se o efeito vinculante com uma qualidade da sentença que vai além das suas eficácias comuns (*erga omnes*, coisa julgada, efeito preclusivo), pois tem uma peculiar força obrigatória geral, uma qualificada força de precedente, variável em cada sistema, extensivo, em alguns deles, ao próprio legislador” (AVASCKI, Teori Albino. Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001 apud TAKOI, Sérgio Massaru. **Reclamação constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 120)

*omnes* é a modalidade de efeito produzido pela coisa julgada (quem será afetado pela decisão)<sup>13</sup>.

Já nas decisões em recursos repetitivos, esse instrumento processual já estava previsto no CPC/1973; todavia, caracterizava-se como precedente de eficácia persuasiva, uma vez que vinculava apenas os tribunais. O advento do CPC/2015 trouxe aos recursos repetitivos a vinculação de todo o Poder Judiciário ao precedente, como prevê o artigo 927, inciso III do CPC, embora não vincule a Administração Pública diretamente. Entretanto, se o Poder Público motivar seus atos em norma legal, na qual já existe um precedente vinculativo de recurso repetitivo em sentido contrário, o Poder Judiciário irá modificar o ato, dando aplicação imediata ao precedente vinculativo, através de instrumento próprio nominado de tutela de evidência. De mais a mais, a Administração Pública, por ser regida pelos Princípios Constitucionais da Eficiência e da Economicidade, é obrigada a adotar o entendimento do precedente vinculativo proferido em recurso repetitivo, interpretando a norma legal, nos termos do precedente vinculativo, tornando, assim, mais eficiente o ato administrativo e mais econômico, visto que sempre que a Administração motivar o ato administrativo, com legislação afetada por precedente, terá que custear despesas processuais, sucumbenciais e até mesmo indenizações.<sup>14</sup>

Sendo assim, a força vinculante dos precedentes das Cortes Superiores pode ser formada através do controle direto de constitucionalidade pelo STF. Ou seja, o controle concentrado de constitucionalidade é fruto da conjugação da eficácia geral e abstrata do comando decisório produzido no processo objetivo, com a imputação de uma eficácia anexa a certa carga mandamental, que impõe a outros órgãos aplicadores do direito o dever de seguir aquela solução ali adotada<sup>15</sup>. A força vinculante também se materializa nas decisões de Recursos Repetitivos, quando decisões são proferidas pelo STF, se este estiver diante do controle difuso de constitucionalidade; já quando tais decisões são proferidas pelo STJ, a Corte Superior analisa a pertinência da aplicação da legislação infraconstitucional. É

<sup>13</sup> ROSA, Viviane Lemes da. **O sistema de precedentes brasileiro**. 2016. Dissertação (Mestrado em Relações Sociais) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016.

<sup>14</sup> É importante observar que a Administração Pública Federal, em matéria tributária, no artigo 19, inciso IV e V, Lei Federal 10.522/2002, permite a PGFN não mais contestar ou recorrer de matérias afetadas pelos Recursos Repetitivos, bem como o 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF, que obriga o Tribunal Administrativo a aplicar os precedentes repetitivos no julgamento de recursos administrativos.

<sup>15</sup> “[...] nas decisões de controle direto, visam assegurar exatamente os mesmos valores que se pretendiam proteger por meio da garantia da legalidade, em sua concepção clássica: segurança jurídica e isonomia. O mesmo raciocínio aplica-se aos precedentes, que também visam garantir a segurança jurídica e a isonomia” (TALAMINI, Eduardo, **Novos aspectos da jurisdição constitucional brasileira: repercussão geral, força vinculante, modulação dos efeitos do controle de constitucionalidade e alargamento do objeto do controle direto**. Tese (Livre-docência) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008, p. 100)

importante observar que o efeito vinculante no controle concentrado de constitucionalidade e nos recursos repetitivos tem o mesmo fundamento constitucional; todavia, é aplicado de forma distinta.

#### 1.4 As decisões em Recursos Repetitivos do STJ e STF.

Os Recursos Repetitivos<sup>16</sup> são instrumentos processuais de criação de precedentes vinculativos dentro do modelo brasileiro; no entanto, parte da doutrina<sup>17</sup> faz críticas ao modelo repetitivo, alegando que ele é apenas um meio de criação de precedente para resolução de demandas pendentes, com fito de diminuir os recursos sobre temas semelhantes nas Cortes Superiores, distorcendo, assim, a ideia de precedente, que deve ser a orientação da Corte Superior para direcionar o Poder Judiciário em decisões futuras. Já, quando na esfera do STJ, o precedente deve atribuir a interpretação correta da norma legal, dentro do sistema infraconstitucional, devendo analisar, a Corte Superior, se determinada norma não conflita com as demais normas do sistema, bem como se ela fora devidamente aplicada ao caso concreto.

A Corte Constitucional, dentro de sua competência estabelecida pelo artigo 102 da Constituição Federal, é a titular da Jurisdição Constitucional<sup>18</sup>, e, por conseguinte, proferirá

---

<sup>16</sup> Em breve resumo, a técnica de julgamento do recurso repetitivo será aplicada quando houver uma multiplicidade de recursos envolvendo a mesma questão de direito que se apresenta controversa. Diante disso, caberá ao presidente ou vice-presidente de Tribunal de Justiça ou de Tribunal Regional Federal encaminhar ao STF ou STJ dois ou mais recursos extraordinários ou especiais para fins de afetação e julgamento. Em sendo acatada a afetação, os demais processos pendentes ficam suspensos em todo o território nacional, aguardando o julgamento e a definição da questão jurídica controversa. Após o julgamento, caberá a aplicação da tese jurídica definida aos demais processos pendentes de solução. ARAUJO, Juliana Furtado Costa; **O precedente e no novo código de processo civil e suas implicações tributárias**, in (ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. (Coord.). **O novo CPC e seus impactos no direito tributário**. São Paulo: Thomson Reuters, 2016, p. 118)

<sup>17</sup> É por isso que também os recursos extraordinários e especiais repetitivos devem ser pensados como meios para fixação de precedente que atribuam sentido ao direito e, apenas por essa razão, devem regular os demais casos. Retenha-se o ponto: os precedentes formados em recursos extraordinários e especiais repetitivos devem ser respeitados por constituírem *rationes decidendi* elaboradas pelas Cortes Supremas, e não por constituírem resoluções de casos que derivam recursos em massa. Aliás, não deveria haver motivo para usar esse modelo recursal apenas para otimizar o trabalho das Cortes Supremas, uma vez que estas, na verdade, jamais deveriam se confrontar com vários recursos... Porém, o que realmente diferencia o recurso repetitivo é o fato de ele se constituir em um mecanismo voltado à criação de um precedente especialmente preocupado com casos pendentes, ao passo que os precedentes em si miram os casos futuros, objetivando das tutelas a previsibilidade do direito. (MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017)

<sup>18</sup> Em suma: a jurisdição constitucional compreende o poder exercido por juízes e tribunais na aplicação direta da Constituição, no desempenho do controle de constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público em geral e na interpretação do ordenamento infraconstitucional conforme a constituição. (BARROSO, Luís Roberto.

precedentes vinculativos através de suas decisões no controle concentrado de constitucionalidade e no controle difuso de constitucionalidade.<sup>19</sup>

O controle de constitucionalidade nada mais é do que sistema judicial, no qual, a Corte analisa se norma infralegal está de acordo com os Princípios e as Regras de matrizes Constitucionais.

O controle concentrado de Constitucionalidade<sup>20</sup> se dará através da Ação Direta de Inconstitucionalidade, Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão, Ação Declaratória de Constitucionalidade e pela Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, instrumentos processuais, regulados pela Lei Federal 9868/1999 e pela Lei Federal 9882/1999. Estes instrumentos processuais analisam a norma infralegal de forma abstrata, não envolvendo em relações concretas e individuais, o objeto delas é norma em si e terão sempre eficácia vinculante<sup>21</sup>. Só as pessoas elencadas no rol taxativo do artigo 103 da Constituição Federal possuem capacidade postulatórias para propositura destas demandas constitucionais. Importante salientar que apenas o STF tem competência para julgar as demandas do controle

---

**Curso de Direito Constitucional Contemporâneo:** Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 442-443).

<sup>19</sup> No Estado constitucional de direito, a Constituição passa a valer como norma jurídica. A partir daí, ela não apenas disciplina o modo de produção das leis e atos normativos, como estabelece determinados limites para o seu conteúdo, além de impor deveres de atuação ao Estado. Nesse novo modelo, vigora a centralidade da Constituição e a supremacia judicial, como tal entendida a primazia de um tribunal constitucional ou suprema Corte na interpretação final e vinculante das normas constitucionais. (BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo:** Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 442).

<sup>20</sup> Uma nota marcante dos processos que veiculam as ações de controle abstrato de constitucionalidade é o fato de que nelas não existem partes na acepção tradicional do termo. Não há lide, no sentido carneluttiano da palavra, não existe conflito de interesses a ser submetido à apreciação do Judiciário, nem pessoas defendendo seus direitos subjetivos, como já destacou, frisando-se entendimento pacífico no Supremo Tribunal Federal. O fio condutor que proporciona ampla discussão das teses jurídicas na sede das ações do controle abstrato é a ideia de processo objetivo. Não havendo necessidade de se pensar em partes e de se julgar um caso concreto, o Plenário do Supremo Tribunal Federal concentra-se na controvérsia constitucional e em seus efeitos. Tal técnica de julgamento permite um foco maior em questões que extrapolam o individual para atingir toda a coletividade. MARINONI, Luiz Guilherme. MITIDIERO, Daniel. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário**. 2ª Ed. Revista e Atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2008. p. 69.

<sup>21</sup> O efeito vinculante das decisões do Supremo Tribunal Federal, no exercício de jurisdição constitucional, é fenômeno contemporâneo ao enriquecimento do sistema brasileiro de constitucionalidade com o notório ganho de importância do controle concentrado e abstrato. O efeito vinculante foi consagrado pela Emenda Constitucional 3/1993 que introduziu a ação declaratória de constitucionalidade. É nítida a inspiração no modelo germânico. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal evolui no sentido de também conferir efeito vinculante às decisões proferidas em ação direta de inconstitucionalidade. Completou-se o sistema do controle pela via da ação com regulamentação da arguição de descumprimento de preceito fundamental. Todas estas ações, bem como suas liminares, são dotadas de efeito vinculante. MARINONI, Luiz Guilherme. MITIDIERO, Daniel. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário**. 2ª Ed. Revista e Atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2008. p. 64.

concentrado de constitucionalidade. O CPC/2015, positivou a eficácia vinculativa dos precedentes oriundos do Controle Concentrado de Constitucionalidade.

Já o controle difuso, refere-se ao precedentes vinculativos decorrentes dos recursos repetitivos, o qual ocorre quando a Corte Constitucional analisa a constitucionalidade de norma infralegal em um caso concreto, ou seja: em um trâmite de lide perante o Poder Judiciário, o cidadão alega inconstitucionalidade de uma norma infralegal; essa discussão começa no juízo de 1º Grau e finda-se no STF. Esse sistema teve grande alteração com o advento da EC 45/2004, regulação pela Lei Federal 11.418/2006, que se inseriu no CPC/1973, artigo 543-a e 543-B (Recursos Repetitivos), e que se consolidou com a entrada em vigor do CPC/2015, que tornou as decisões proferidas no controle difuso como precedentes vinculativos. Vale salientar que, além da eficácia vinculativa, quando o STF profere uma decisão no controle difuso, a Corte informa o Senado Federal sobre a decisão, e este poderá emitir uma resolução que suspenda a eficácia da lei declarada como inconstitucional.

Cabe salientar que, antes da promulgação do CPC/2015, o efeito vinculante do controle difuso de constitucionalidade dava-se por entendimento jurisprudencial do STF, consagrado na RE 376.852. As súmulas vinculantes foram agregadas ao Sistema Jurídico Brasileiro para configurarem a eficácia vinculativa, em decisões do STF, nas quais a *ratio decidendi* não era claramente constituída.<sup>22</sup>

Após o CPC/2015, as decisões em controle difuso passaram a ter amplo caráter vinculante, por força de norma legal, desde que proferidas em sede de Recurso Extraordinário Repetitivo.

O mesmo ocorre nas decisões proferidas pelo STJ nos termos do artigo 927 do CPC/2015, quando forem proferidas na sistemática do recurso especial repetitivo ou através das súmulas emitidas pelo STJ.

A competência instituída pela Constituição Federal ao STJ, no que diz respeito à formação de precedentes vinculantes e súmulas, via de regra se dá pela competência do artigo 105, I aliena d e h, bem como do artigo 105, inciso III, ambos da Constituição Federal. Em suma, cabe ao STJ analisar as decisões proferidas pelos Tribunais de Justiça e/ou Tribunais

---

<sup>22</sup> Foi exatamente para essas situações que o constituinte derivado resolveu inserir, no artigo 103-A da Constituição da República, a possibilidade da edição de súmula com efeito vinculante. Assim, onde a *ratio decidendi* for cristalina, a súmula vinculante torna-se absolutamente desnecessária. Nos casos em que a *ratio decidendi* do julgado for muito complexa ou obscura, edita-se a súmula. (MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 73).

Regionais Federais, quando eles emitirem decisões em 2º Grau ou como instância originária; assim, o STJ é o responsável pela análise da correta aplicação do direito infralegal.<sup>23</sup>

O Recurso Especial sempre terá cabimento contra decisão que contrariar tratado ou lei federal, ou quando lhes negar vigência; contra decisão que julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal; e contra decisão que der à lei federal interpretação divergente da que lhe atribuíra outro tribunal. Dessa forma, o STJ, quando atuar como Corte Superior revisora de decisões de Tribunais de Justiça ou Tribunais Regionais Federais, será o aplicador do ordenamento infraconstitucional. Todavia, o Recurso Especial não tem eficácia vinculativa, salvo os Recursos Especiais Repetitivos.

---

<sup>23</sup> Permitimo-nos aqui uma breve digressão, antes de entrarmos propriamente no assunto, para trazermos à discussão uma interessante abordagem feita por Montovanni Colares Cavalcante. Esse autor pergunta-se: por que existem recursos? E justifica essa existência em três ordens de razões: 1) pode-se ver nos recursos uma forma de controlar a magistratura de primeiro grau. O autor observa, ainda, que no sistema recursal brasileiro há uma série de hipóteses de autocontrole da magistratura de 1º grau. Além disso, o autor também observa que no sistema recursal brasileiro há uma série de hipóteses de autocontrole da magistratura de 1º grau exercida, por exemplo, no juízo de retratação do agravo de instrumento ou retido; 2) os recursos têm a função de moderar paixões, depurando a causa. No segundo grau, há o que o autor chama de depuração quanto ao juízo sobre os fatos e de meditação quanto à matéria de direito. É um segundo momento de reflexão a respeito da matéria decidida; 3) a terceira razão que explica e justifica a existência dos recursos é a sua função pedagógica. Essa função é exercida predominantemente pelos recursos especiais e extraordinários: os tribunais superiores julgam recursos para ensinar o direito... Têm, os recursos especiais e extraordinários, a função de preservar a ordem jurídica, evitando a dilaceração do sistema jurídico federal ou normativo federal, exercendo, assim, a sua função, que é a de tornar claras pautas de conduta. (WAMBIER. Teresa Arruda Alvim. **Recurso Especial, Recurso Extraordinário e Ação Rescisória**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 245).

## 2 O TRIBUTO, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, A INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA E SUA RELAÇÃO COM O PRECEDENTE VINCULATIVO.

### 2.1 A norma jurídica como estrutura elementar do tributo.

O tributo é um dever pecuniário descrito e pautado em lei<sup>24</sup> que surge através da materialização do fato gerador e que obriga o sujeito passivo (denominado contribuinte) a pagá-lo para o Estado, que, por sua vez, utilizará esse recurso para manter os serviços públicos e a propriedade privada<sup>25</sup>.

A norma legal instituidora do tributo descreve, de forma genérica e abstrata, o fato ou o ato jurídico que vai desencadear a relação jurídica tributária, posteriormente a obrigação tributária, conhecida como tributo. Tal desdobramento vem descrito no artigo 114 do CTN, que define a forma que se dará subsunção do fato à previsão legal, o que acabará com a formação do dever de pagar.

O Princípio da Legalidade Tributária<sup>26</sup> está positivado na carta constitucional, no artigo 150, e impõe a criação de um sistema legislativo que irá disciplinar e regular toda a matéria tributária, através das leis complementares, das leis ordinárias e dos atos administrativos da Fazenda Pública, que regulam toda a dinâmica da tributação brasileira. Ademais, definirá como serão as características de incidência de determinado tributo, a autoridade administrativa responsável pela sua cobrança, bem como a quem se deve pagar a exação.

---

<sup>24</sup> O legislador complementar já firma, aqui, o Princípio da Legalidade, em matéria tributária. Segundo esse princípio, é necessária uma lei para que se exija um tributo. Mais ainda: todos os elementos necessários para o nascimento da obrigação tributária devem ser previstos naquela lei. Se o legislador se esquecer de algum deles, não há tributo válido. O legislador não pode sequer deixar para o Executivo a tarefa de complementar o seu trabalho. A relação tributária surge, insista-se, a partir de sua previsão, pelo próprio legislador. (SCHOUERI, Luis Eduardo **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 150)

<sup>25</sup> O Estado tem a função de resguardar e prover aos cidadãos as garantias e os direitos fundamentais previstos na Constituição, assegurando-lhes o bem-estar social. Em virtude disso, criam-se políticas tributárias para a conservação e subsistência da sociedade, bem como para o próprio Estado. (FERREIRA, Maria Flávia de Freitas; ROESEL, Claudiane Aquino. A Tributação como instrumento de justiça social. **Meritum**, Belo Horizonte, v. 12, n. 1, 2017, p. 196)

<sup>26</sup> A exigência de reserva absoluta transforma a lei tributária em *lex stricta* (princípio da estrita legalidade), que fornece não apenas o fim, mas também o conteúdo da decisão da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer valoração pessoal. (XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 18)



## 2.2 O tributo, a relação jurídica tributária e o lançamento.

O conceito de relação jurídica tributária<sup>27</sup> pode ser definido como o vínculo existente entre a Fazenda Pública e o contribuinte, em elo a ser instituído por norma legal cujo resultado é uma obrigação pecuniária denominada tributo ou uma não pecuniária nominada obrigação acessória.<sup>28</sup>

Logo, o conceito supramencionado é claro a afirmar que a relação jurídica tributária é fundamentada na norma legal<sup>29</sup> e tem sua obrigação condicionada à estrutura elementar: a lei<sup>30</sup>. Dessa forma, toda e qualquer norma legal que embase a obrigação tributária deverá ter sua forma alinhada com as premissas constitucionais tributárias<sup>31</sup>.

A obrigação tributária principal caracteriza-se como um dever de pagamento e define-se como uma relação de crédito e débito, na qual o contribuinte tem o débito e a Fazenda Pública o crédito. É importante observar que essa obrigação pecuniária (denominada tributo)

---

<sup>27</sup> O reconhecimento formal da relação jurídica é muito simples, já que o operador deonticamente modalizado (O, V e P), promovendo a síntese entre as condutas contrapostas de dois ou mais sujeitos, denuncia, imediatamente, a presença de enunciando relacional. Sua inclusão na classe dos liames de índole tributária, entretanto, vai depender da conexão que porventura mantenha com o enunciado fático previsto na hipótese de regra matriz de incidência tributária. Sem esse nexo, não é possível assegurar que uma estrutura relacional qualquer, conquanto satisfaça os requisitos sintáticos de toda relação, assuma a categoria de vínculo jurídico tributário. Reside exatamente na correlação estabelecida com o antecedente da norma individual e concreta, fator de identificação do liame relacional como sendo de índole tributária. E prova disso está no exame do vínculo jurídico qualquer. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributários: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 152)

<sup>28</sup> Por força da ordem tributária, estabelece-se uma relação jurídica entre o Estado e o particular. Esta é a relação jurídica-tributária. Compreende, via de regra, uma série de vínculos, que não se limitam ao recolhimento do tributo. Basta ter em mente que, além deste, o particular está sujeito ao dever de escriturar livros, preencher formulários, atender a fiscalização etc., para que se compreenda a complexidade da relação assim estabelecida. (SCHOUERI, Luis Eduardo **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 497)

<sup>29</sup> A natureza ex lege do tributo tem matriz no art. 150, I da CF, segundo o qual é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. O princípio da legalidade tributária, por configurar um direito fundamental do contribuinte, é protegido por cláusula pétrea, pelo que não é possível de supressão por emendas. (HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2013, p.317)

<sup>30</sup> ...obrigação tributária só pode resultar de lei. É a lei que elege certos fatos econômicos, aptos a suportar a imposição fiscal, como veículo de incidência tributária. Determinados fatos são abstratamente descritos na lei, tornando-se, assim, juridicizados, isto é, aptos a gerar efeitos assim que concretizados no mundo fenomênico. (HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2013, p.515)

<sup>31</sup> A relação jurídica tributária, por outro lado, aparece totalmente vinculada pelos direitos fundamentais declarados na Constituição. Nasce por força de lei, no espaço previamente aberto pela liberdade individual ao poder impositivo estatal. É rigidamente controlada pelas garantias dos direitos e pelo sistema de princípios da segurança jurídica. Todas essas características fazem com que se neutralize a superioridade do Estado, decorrente dos interesses gerais que representa, sem que, todavia, se prejudique a publicidade do vínculo jurídico. (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p.237)

existe como forma de o Estado concretizar seus deveres institucionais, com o intuito de garantir os direitos à sociedade, bem como de implementar a justiça distributiva<sup>32</sup>.

Já a obrigação acessória corresponde a uma obrigação de fazer ou não fazer, na qual a obrigação principal é informada à Fazenda Pública. Vale salientar que, enquanto a obrigação principal está relacionada ao fato gerador, a obrigação acessória decorre da legislação tributária.<sup>33</sup>

O tributo é formado pelo fato gerador<sup>34</sup>, do qual decorre a base de cálculo e a alíquota (aspectos quantitativos), a temporalidade e o sujeito (aspecto subjetivo). O fato gerador é o elemento que dá origem à obrigação tributária. Ele é representado por um ato, fato ou situação jurídica previamente definida em norma legal. O fato gerador abstrato é a definição pura extraída da norma legal, trazendo os elementos de formação da obrigação tributária, sendo eles: o objeto, os sujeitos, o tempo, o espaço e a quantidade. Os componentes do fato gerador vêm descritos no artigo 97 do Código Tributário Nacional. O fato gerador concreto é a ocorrência, no mundo real, dos elementos do fato gerador abstrato.<sup>35</sup>

A alíquota e a base de cálculo<sup>36</sup> são os elementos quantitativos do fato gerador. A alíquota corresponde ao percentual incidente sobre a base de cálculo ou sobre um valor

---

<sup>32</sup> A existência do Estado Fiscal está atrelada à existência de tributos. Na medida do agigantamento das tarefas estatais, cabe ao ordenamento prever os meios para o Estado financiar seus gastos. Cogita-se, aqui, obtenção de receita pública. (SCHOUERI, Luis Eduardo **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018, p.129)

<sup>33</sup> De fato, já da leitura do artigo 113 do Código Tributário Nacional, observa-se que enquanto a obrigação principal se relaciona com o fato gerador, a obrigação acessória decorre da legislação tributária. Evidenciando-se que, no último caso, o legislador complementar não quis que o dever assim sugerido se submetesse ao Princípio da Legalidade tributária, fundamentado que está no fato de que não há, nesse caso, instituições ou aumento do tributo. (SCHOUERI, Luis Eduardo **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018, p.500)

<sup>34</sup> Essa expressão “fato gerador”, empregada pelo CTN, tem merecido violentas críticas por certos setores da doutrina, sob alegação de que nada gera, a não ser confusão na mente do jurista. Por isso, preferem a expressão hipótese de incidência ou hipótese tributária para designar a descrição legislativa de um fato, e a expressão fato impositivo ou fato jurídico tributário ou ainda hipótese de incidência realizada para realizar o fato concreto, localizado no tempo e no espaço. Com a devida vênia, é bem difícil um jurista confundir a descrição do fato gerador com sua concreção. Assim, se a primeira expressão gera confusão, a segunda também pode incidir em equívoco. (HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2013, p.516)

<sup>35</sup> A fenomenologia do fato gerador segue as regras do silogismo jurídico, do qual o exemplo clássico é o seguinte: todo homem é mortal (premissa maior); Sócrates é homem (premissa menor); logo, Sócrates é homem (conclusão). Assim, o fato gerador abstrato é a premissa maior; o fato concreto, a premissa menor; e a conclusão resulta em uma subsunção do fato individual na situação abstrata. De observar que a subsunção não é puramente lógica, pois depende da interpretação e da compreensão do fato descrito na norma e da qualificação do fato concreto (inexiste interpretação do fato), pelo que a inferência ou conclusão não chega a trazer qualquer novidade que não se contenha nas premissas previamente interpretadas e qualificadas. Assim sendo, se o fato gerador abstrato cria a obrigação tributária e se o fato gerador concreto se subsume no abstrato, segue-se que nascerá obrigação de pagamento do tributo. (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013, p.245)

<sup>36</sup> No elemento quantitativo, estarão presentes os fatores de composição do valor pecuniário, que há de ser, necessariamente, o objeto da prestação. Repousa aqui o sainete próprio da categoria obrigacional, em face das

prefixado. Já a base de cálculo<sup>37</sup> é uma ordem de grandeza própria do aspecto quantitativo do fato gerador. O sistema tributário impõe para a composição do crédito tributário o cálculo do tributo devido, operação que se concretiza através da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo. Os elementos quantitativos do fato gerador estão obrigados ao Princípio da Legalidade, nos termos do artigo 97, parágrafo 1º do Código Tributário Nacional.

O aspecto espacial do fato gerador está relacionado ao lugar de concretização do fato ou ato jurídico que desencadeia a relação jurídica tributária. É um reflexo do Princípio da Territorialidade da norma tributária. No tocante ao critério temporal do fato gerador, é o momento em que se dá a ocorrência do fato gerador, não se confundindo com o momento do pagamento do tributo. A temporalidade do fato gerador é regida pelo artigo 116 do Código Tributário Nacional.

O aspecto subjetivo do fato gerador tem como sujeitos o ativo e o passivo da relação jurídica tributária<sup>38</sup>. Entende-se como sujeito ativo o ente público que tem competência e/ou capacidade para instituir, fiscalizar e arrecadar o tributo. O sujeito passivo, por sua vez, é aquele que a norma tributária determina como sendo o responsável pelo pagamento do tributo, direta ou indiretamente. Dessa forma, os sujeitos da relação jurídica tributária estão intimamente ligados ao fato gerador, uma vez que ele vai direcionar a quem o tributo é devido, bem como quem deverá pagá-lo.

Já o lançamento é o procedimento administrativo pelo qual o sujeito ativo formaliza o crédito tributário<sup>39</sup>. Insta salientar que o crédito tributário nada mais é do que a obrigação

---

demais relações tributárias, de modo que o grupo de indicações que o intérprete obtém, na leitura atenta dos textos legais, e que lhe torna possível precisar com segurança a exata quantia devida a título de tributo. É aquilo que chamo de elemento quantitativo do fato jurídico tributário. Invariavelmente, virá explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota, e sua pesquisa e determinação despertam enorme interesse, porquanto é de suma relevância para desvelar peculiaridades ínsitas à natureza do gravame. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributários: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 175)

<sup>37</sup> Tenho por mim, por isso mesmo, que a base de calculada é a grandeza presente no elemento quantitativo da relação jurídica tributária, cumprindo papel mensurador e determinativo do valor que deve ser prestado a título de tributo. Isso não impede que, paralelamente, tenha condão de confirmar, infirmar ou afirmar elemento material expresso na composição do antecedente da norma individual e concreta. Essas reflexões nos conduzem a ver, na base de calculada, três funções nitidamente distintas: a) medir as proporções reais do fato, ou função mensurada; b) compor a específica determinação da dívida, ou função objetiva; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou função comparativa. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 175)

<sup>38</sup> É no critério pessoal do conseqüente das normas tributárias gerias e abstratas que vamos encontrar os dados indicativos para reconhecer os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica do tributo. Feita a subsunção do fato à norma, ao montar a estrutura da relação jurídica, apontaremos, fundados naquela diretriz, as pessoas físicas ou jurídicas que ficarão atreladas até que o vínculo se desfça. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributários: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 152)

<sup>39</sup> O lançamento (“accertamento”) tributário consiste na série de atos psicológicos e matérias e/ou jurídicos praticados pelo sujeito passivo (contribuinte), ou pelo sujeito ativo (Estado) da relação jurídica tributária, ou por

tributária principal materializada, ou seja, o dever do contribuinte de pagar determinado valor ao Estado, em razão de determinação legal, concretizado por procedimento administrativo<sup>40</sup>.

O lançamento é um procedimento administrativo que transforma a obrigação tributária incerta e ilíquida em uma obrigação certa e líquida, conceituada como crédito tributário. É recomendável que o procedimento ocorra dentro do prazo estipulado pela norma legal tributária<sup>41</sup>. Ele é uma atividade administrativa vinculada, em que o agente público procede a verificação da subsunção do fato concreto à previsão legal do fato gerador, além da valoração dos elementos que integram a base de cálculo, bem como a correta aplicação da alíquota. Por fim, verifica se a apuração do tributo, decorrente da aplicação dos elementos integrante do fato gerador, fora correta e se o tributo fora direcionado ao devido sujeito passivo.

O procedimento administrativo, denominado lançamento, está previsto e regulado no Art. 142 do CTN. Ademais, o CTN traz importantes previsões da temporalidade da aplicação do fato gerador nos Arts. 144 e 146 do CTN. Sendo assim, conclui-se que o lançamento deverá analisar a correta aplicação da lei, tanto na questão dos elementos formadores do fato gerador, quanto na eficácia temporal da lei que tornou cogente a cobrança de determinado tributo.

---

ambos, ou por um terceiro, com a finalidade de investigado, e analisando fatos pretéritos: **a)** constatar a realização da hipótese de incidência e a incidência infalível (automática) da regra jurídica tributária que ocorreu no momento em que aquela sua hipótese de incidência se realizou; **b)** captar o fato que realizou o núcleo (base de cálculo) daquela hipótese de incidência e que já estava predeterminada pela regra jurídica ao indicar a base de cálculo do tributo; **c)** proceder a transfiguração daquele núcleo (base de cálculo) em uma cifra aritmética, mediante a aplicação do método de conversão (peso, medida ou valor) já preestabelecido pela regra jurídica; **d)** calcular a quantidade aritmética do tributo, mediante a aplicação da alíquota (que fora prefixada pela regra jurídica), agora já transformada numa cifra aritmética. (BECKER, Augusto Alfredo. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 382)

<sup>40</sup> O ato jurídico administrativo de lançamento é ponente de uma norma individual e concreta no sistema do direito positivo, funcionando como veículo introdutor. O conteúdo do ato é a própria norma, que, por sua vez, tem também seu conteúdo consistente em indicar o fato jurídico tributário, cujas notas se subsumam aos critérios da regra matriz de incidência, bem como em instituir a obrigação tributária, tomada, neste passo, como equivalente nominal de relação jurídica de caráter patrimonial. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributários: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 242)

<sup>41</sup> Quando o tempo de realização do lançamento é o instante lógico imediatamente posterior ao momento da realização da hipótese de incidência, então, o lançamento consiste em atos de natureza apenas psicológicos e não produz, por si mesmo, nenhum efeito jurídico. Nestes casos, o nascimento do direito é simultâneo com a sua exigibilidade (pretensão). Noutras palavras, a incidência da regra jurídica tributária (sobre sua hipótese de incidência realizada) cria uma relação jurídica de conteúdo médio: direito, pretensão (exigibilidade) e correlativos dever, obrigação; ou de conteúdo máximo: direito, pretensão (exigibilidade) coação e correlativos dever, obrigação, sujeição. (BECKER, Augusto Alfredo. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 383)

### 2.3 O crédito tributário e a formação da Dívida Ativa.

Uma vez esgotado o prazo legal para o pagamento do crédito tributário, ele é inscrito no Livro de Inscrições em Dívida Ativa pela Procuradoria da Fazenda Pública. Essa inscrição trata-se de um procedimento pelo qual a Administração Pública verifica se o crédito tributário está legalmente constituído, ou seja, confere ao crédito tributário a presunção de certeza, liquidez e exigibilidade, tornando-se um título executivo extrajudicial.<sup>42</sup>

Dessa forma, a Dívida Ativa Tributária nada mais é do que o crédito tributário que não foi adimplido pelo contribuinte e que, por conseguinte, foi inscrito em dívida ativa através desse procedimento administrativo de inscrição do termo de dívida ativa. É por esse procedimento administrativo que se realiza o controle de legalidade do crédito tributário, e, nos termos do artigo 204 do CTN, também o crédito tributário, que, inscrito em dívida ativa, passa a se presumir líquido, certo e exigível<sup>43</sup>.

Contudo, o objetivo principal da inscrição do crédito tributário regularmente constituído e não pago em dívida ativa é a formação de um título executivo extrajudicial, uma vez que a ideia é buscar o adimplemento da dívida fiscal através da expropriação de bens do contribuinte. Para tanto, a certidão de dívida ativa deve ser líquida e certa.<sup>44</sup>

A Certidão de Dívida Ativa é um título executivo extrajudicial<sup>45</sup> e tem essa qualificação por força do artigo 784, inciso IX do CPC. Portanto, nos termos do artigo 783 do CPC, a Certidão de Dívida Ativa, por ser título executivo extrajudicial, deverá ser líquida, certa e exigível.

---

<sup>42</sup> A autotutela da administração tributária encerra-se com a formação do título executivo extrajudicial, que se procede através da inscrição do crédito tributário definitivamente lançado e não pago (pretesa insoddisfatta), corporificando a denominada Certidão de Dívida Ativa, que aparelhará a execução fiscal. (MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. São Paulo: Ed. Dialética, 2010, p.649)

<sup>43</sup> A teor do parágrafo 3º do art. 2º da Lei n. 6830/80, é possível dizer, ademais, que o Termo de Inscrição – assim como seu espelho, a Certidão de Dívida Ativa – é o resultado prático do procedimento administrativo de controle de legalidade, procedimento este que pressupõe a prévia constituição do crédito exequendo por meio de um outro instrumento reconhecido como legítimo pelo sistema (é o caso do lançamento de ofício, no específico setor tributário) e que consiste, basicamente, na apuração da liquidez e da certeza do crédito precedentemente constituído... (CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. São Paulo: Noeses, 2017, p. 87)

<sup>44</sup> Por outra: a obrigação tributária, embora exigível desde quando lançada (tanto que o Estado-fisco, no momento da notificação do contribuinte, o convoca a pagar, sem prejuízos da possibilidade de impugnação), só ganha plena exigibilidade se, inadimplida, avança para o plano da exequibilidade via produção da correspondente Certidão de Dívida Ativa. (CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. São Paulo: Noeses, 2017, p.100)

<sup>45</sup> **Título Executivo.** O título que autoriza a execução é aquele que, prima face, evidencia certeza, liquidez e exigibilidade da prestação a que o devedor se obrigou, que permite que o credor lance mão de pronta eficaz medida para seu cumprimento. (JUNIOR, Nelson Nery. NERY, Rosa Maria de Andrade. **Comentário ao Código de Processo Civil**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2015, p. 1632)

Quando se fala em título executivo com os atributos da liquidez, da certeza e da exigibilidade, está se referindo, na verdade, à obrigação que deu origem ao título. Já quando se trata da esfera tributária, refere-se à obrigação tributária, ou seja, ao tributo.<sup>46</sup>

A obrigação deverá ser certa, ou seja, obrigação determinada a respeito da sua qualidade, quantidade e extensão. Não há, assim, controvérsia sobre a existência da obrigação e sobre seu conteúdo, extensão e qualidade; não há dúvidas quanto à legalidade da obrigação originária. Portanto, a obrigação tributária certa é aquela em que a subsunção entre fato gerador e norma jurídica é perfeita, não existindo elementos que modificariam a constituição da dívida ativa.

A obrigação líquida é uma obrigação na qual se identifica a quantia devida, não havendo controvérsia sobre a sua quantificação. Correlacionando ao direito tributário, a obrigação tributária líquida é aquela em que o valor do tributo é decorrente da aplicação do fato gerador quantitativo, quando da subsunção da norma jurídica ao fato gerador.

A obrigação exigível é aquela em que não há dúvida sobre a impontualidade, sobre o fato de a obrigação estar vencida (não ter sido cumprida). A exigibilidade ocorre quando se dá inadimplemento do crédito tributário na data prevista em lei.

É importante observar que a obrigação, para ser líquida, deverá ser certa, isto é, existente. Já a obrigação certa poderá ser líquida ou ilíquida. Portanto, a obrigação, para ser líquida, deverá ser certa quanto à sua existência e determinada quanto ao seu objeto. Sendo assim, o requisito da Inscrição e/ou Certidão de Dívida Ativa é a obrigação tributária certa, líquida e exigível, devendo estarem presentes os 3 requisitos na obrigação para que possa ser convertida em Inscrição e/ou Certidão de Dívida Ativa.

Assim, a liquidez, a certeza e a exigibilidade não são requisitos de título, mas requisitos da obrigação. Essa obrigação, no entanto, deve estar escrita, materializada num título<sup>47</sup>.

---

<sup>46</sup> **Obrigação Certa, Líquida e Exigível.** A obrigação consubstanciada no título executivo deve ser certa, líquida e exigível para que possa dar lugar à execução forçada (arts 783 e 786 do CPC). Obrigação certa é aquela que, diante do título, existe – da qual não se duvida a partir do título a respeito da existência. A obrigação é líquida quando determinada quanto ao seu sujeito. Não retira a liquidez da obrigação o fato de estar sujeita à correção monetária ou ao acréscimo de juros. Exigível é a obrigação atual, que pode ser imediatamente imposta. A regra está no fato de que a obrigação é exigível quando em mora o devedor. (MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 744)

<sup>47</sup> O artigo 1º, inciso I, II e III da Portaria PGFN 33/2018, traz o entendimento da Fazenda Pública Federal sobre o conceito de liquidez, certeza e exigibilidade. Art. 1º. O controle de legalidade dos débitos encaminhados para inscrição em dívida ativa da União consiste na análise, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), dos requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade, essenciais à formação do título executivo necessário à prática de qualquer ato de cobrança coercitiva, seja judicial ou extrajudicial. § 1º. Débito certo é aquele cujos elementos

A Administração Pública irá fazer a análise sobre a certeza, a liquidez e a exigibilidade do crédito tributário por meio do controle de interno de legalidade<sup>48</sup>, que é o instrumento pelo qual se verificam os requisitos impostos pela legislação, com relação à formação do fato gerador, averiguando se tais requisitos foram respeitados pelo sujeito passivo e ativo da relação jurídica tributária. Assim sendo, a inscrição do crédito tributário, a termo de dívida ativa, prescinde de procedimento administrativo, que conclui, pela liquidez, certeza e exigibilidade do débito fiscal, e exclui obrigações que não carreguem consigo tais características.<sup>49</sup>

Outrossim, o controle de legalidade poderá ser a qualquer momento provocado pelo contribuinte; dessa forma, a inscrição do débito fiscal em dívida ativa poderá ser alterada ou extinta pela Administração Pública, a todo tempo.

Conclui-se, portanto, que a inscrição em dívida ativa é um ato administrativo vinculado à Legalidade e que, por isso, pode ser revisto a qualquer tempo. É através dele que a Administração Pública torna o crédito tributário inadimplido em título executivo extrajudicial.

Existindo, portanto, precedente vinculativo que modifique a legislação tributária, e essa alteração impacte na formulação do fato gerador, e no caso de o contribuinte não ter adimplido o tributo que o fato gerador foi alterado, poderá pleitear junto à Administração Pública o controle interno de legalidade.

---

da relação jurídica obrigacional estão evidenciados com exatidão. § 2º. Débito líquido é aquele cujo valor do objeto da relação jurídica obrigacional é evidenciado com exatidão. § 3º. Débito exigível é aquele vencido e não pago, que não está mais sujeito a termo ou condição para cobrança judicial ou extrajudicial.

<sup>48</sup> Vinculada como está ao princípio do Estado de Direito e à regra da legalidade, a Administração Pública pode e deve rever seus próprios atos, sempre que estes estiverem eivados de ilegalidade. E a autotutela vinculada, mais propriamente chamada de autocontrole, da Administração. Tendo em vista essa possibilidade de autocontrole, a Constituição assegura a todas as pessoas, físicas ou jurídicas, o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade de abuso de poder. O cidadão pode provocar o exercício do autocontrole pela administração. (SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 107)

<sup>49</sup> Em suma, podemos refazer o percurso de positivação identificando os seguintes passos/efeitos: i) ocorrido o fato implicativo da obrigação, ii) procede-se a sua constituição, juridicamente, por meio do instrumento que a lei assim estabelece (lançamento, auto de infração etc); iii) produzido esse documento pela Administração, notifica-se o administrado (surgimento da exigibilidade fraca); iv) esgotada a possibilidade de defesa administrativa, certifica-se o cumprimento (ou não) da obrigação; v) verificando o inadimplemento (o que potencializa a exigibilidade, viabilizando sua transformação em executabilidade); vi) inaugura-se o procedimento tendente à produção do título executivo; vii) produzindo, ao final, o título (consolidando-se o estado de executabilidade); a execução fiscal é finamente proponível. (CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. São Paulo: Noeses, 2017, p. 100-101)

## **2.4 O precedente vinculativo e sua relação com o tributo, o crédito tributário e a dívida ativa fiscal.**

Os precedentes vinculativos estão diretamente ligados a noções de tributo, lançamento tributário e inscrição em dívida ativa, uma vez que, como é sabido, o precedente modifica a norma infraconstitucional, modificando em algum aspecto sua aplicação. Sendo os tributos obrigação pecuniária fundamentada em norma jurídica, o precedente, quando altera o entendimento da norma jurídica, modifica a estrutura elementar do tributo – normalmente o fato gerador. Os reflexos serão imediatos: a) em relação a fatos geradores futuros; b) no tocante a créditos tributários lançados e pagos; c) lançados e não pagos, porém não inscritos em Dívida Ativa; d) créditos tributários inadimplidos e inscritos em Dívida Ativa; e) outras hipóteses relacionadas a benefícios fiscais e a créditos escriturais.

O precedente vinculativo traz nova interpretação para norma jurídica e/ou analisa sua constitucionalidade. Quando se está diante de um precedente que traz uma nova forma de aplicar uma determinada legislação tributária, isso impactará diretamente na vida do contribuinte, uma vez que, se nova interpretação permitir diminuir o valor do tributo a ser pago, seja em decorrência de redução de base de cálculo, alíquota ou mesmo da incidência tributária, o contribuinte poderá – dentro do prazo prescricional – impor efeitos retrospectivos à modificação da legislação tributária trazida pelo precedente vinculativo.

Quando se fala de aplicação dos efeitos dos precedentes vinculativos dentro do direito tributário, deve-se analisar algumas situações distintas: a) repetição do indébito; b) direito a créditos escriturais ou financeiros; c) benefícios fiscais; e d) inscrição em dívida ativa. Essas situações estão diretamente ligadas aos efeitos prospectivos, aos retrospectivos e à modulação de efeitos. Logo, para se determinar, realmente, se determinado precedente pode ser utilizado na dívida ativa ou na recuperação de indébito tributário, é necessário verificar a sua eficácia temporal.

Ainda dentro da ideia de eficácia temporal do precedente vinculativo, é importante verificar que a incidência do precedente na recuperação de tributos pagos indevidamente ocorrerá nos termos propostos pela modulação ou, em caso de não haver modulação, ocorrerá dentro do prazo prescricional existente no CTN.

Já no caso de o tributo não ter sido pago, e se estiver inscrito em dívida ativa, poderá o contribuinte reduzir o valor do débito a ser pago, em razão de o precedente vinculativo modificar a estrutura elementar do tributo, trazendo, portanto, reflexos na dívida ativa constituída por norma modificada por precedente vinculativo. Salienta-se que, nesse caso, o



recebimento pecuniário não se materializou e que, dessa forma, as modificações das estruturas legais do tributo poderão ser objeto de controle de legalidade pela Administração Pública, modificando, portanto, o valor do débito fiscal.

Sendo assim, faz-se oportuno o estudo mais detalhando do reflexo do precedente dentro da estrutura da dívida ativa fiscal, bem como os instrumentos processuais que permitiram ao contribuinte a aplicação do precedente em sua dívida fiscal – em especial o pedido administrativo de Revisão de Dívida Ativa Fiscal<sup>50</sup>.

---

<sup>50</sup> A questão atinente ao efeito dos precedentes vinculativos sobre a dívida ativa fiscal no âmbito federal foi regulada pela Portaria 33/2018 da PGFN, no sentido de que a PGFN irá reanalisar as CDAs afetadas por precedentes vinculativos. O contribuinte poderá, através do Pedido de Revisão de Dívida Ativa, requerer a reanálise.

Art. 5º. Se, no exame de legalidade, for verificada a existência de vícios que obstem a inscrição em dívida ativa da União, o Procurador da Fazenda Nacional devolverá o débito ao órgão de origem, sem inscrição, para fins de correção.

II - os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria que, em virtude de jurisprudência desfavorável do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda;

IV - os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade;

V - os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle difuso de constitucionalidade, e tenha sido editada resolução do Senado Federal suspendendo a execução da lei ou ato declarado inconstitucional;

VI - os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria sobre a qual exista enunciado de súmula vinculante, de súmula do STF em matéria constitucional ou de súmula dos Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido favorável ao contribuinte;

VII - os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria sobre a qual exista Nota ou Parecer vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou por Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional, em sentido favorável ao contribuinte;

VIII - os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 1.035 e 1.036 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015;

IX - os débitos cuja constituição esteja fundada em matérias decididas de modo favorável ao contribuinte pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de julgamento realizado nos termos do 1.036 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal;

Art. 15. O pedido de revisão de dívida inscrita (PRDI) possibilita a reanálise, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, dos requisitos de liquidez, certeza e exigibilidade dos débitos inscritos em dívida ativa da União, de natureza tributária ou não tributária.

§ 1º. Admite-se o PRDI:

I - para alegação de pagamento, parcelamento, suspensão de exigibilidade por decisão judicial, compensação, retificação da declaração, preenchimento da declaração com erro, vício formal na constituição do crédito, decadência ou prescrição, quando ocorridos em momento anterior à inscrição em dívida ativa da União;

II - para alegação das matérias descritas no art. 5º, § 1º, ocorridas antes ou após a inscrição em dívida ativa da União;

III - para alegação de qualquer causa de extinção ou suspensão do crédito tributário ou não tributário, ocorridas antes ou após a inscrição em dívida ativa da União.

§ 2º. O PRDI pode ser efetuado a qualquer tempo e, desde que apresentado no prazo do art. 6º, II, suspenderá a prática dos atos descritos no art. 7º em relação ao débito questionado.

### 3 A REPERCUSSÃO DO PRECEDENTE VINCULATIVO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NA DÍVIDA ATIVA E O CONTROLE INTERNO DE LEGALIDADE E A LEI FEDERAL 10.522/2002.

#### 3.1 As consequências do precedente vinculativo sobre a estrutura elementar do débito fiscal.

O débito fiscal, como já conceituado, é o crédito tributário que já passou pelo controle da Administração Pública e, por isso, a ele foram conferidos os atributos da exigibilidade e da executoriedade.

Em sendo o débito fiscal um crédito tributário, este também já foi submetido ao controle de legalidade, denominado lançamento, o qual atribui a certeza e a liquidez à obrigação tributária, tornando-a um crédito tributário<sup>51</sup>.

O débito fiscal e o crédito tributário são consequências da obrigação tributária, que tem a lei como estrutura elementar. A norma jurídica determina o fato gerador da obrigação tributária em todos os seus aspectos: base de cálculo, alíquota, materialidade, temporalidade e sujeito; bem como regula a subsunção entre fato jurídico-tributário e norma jurídico-tributária.

Contudo, a reflexão do precedente no débito fiscal irá depender da modulação dos efeitos do precedente vinculativo realizado pela Corte Superior<sup>52</sup>. Se a modulação for “*ex nunc*”, a dívida ativa não será afetada; se a modulação for “*ex tunc*”, o impacto será imediato sobre o débito fiscal.

---

<sup>51</sup> Adaptado a essa noção, pode-se afirmar que o lançamento contém em seu bojo um grupo de operações que integram o todo, objetivando criar o crédito tributário, ou, ainda, em outras palavras, o lançamento é *ato administrativo* que se compõe e se forma em virtude de uma sequência ordenada de operações. 17 O ato administrativo que representa o lançamento é *um e único ato administrativo*, que, como tal, ingressa no mundo jurídico, depois de realizadas as operações (atos procedimentais preparatórios), que produzem o efeito regular do ato. E, pomos em destaque também que o lançamento é um procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (CTN, art. 142).

<sup>52</sup> O STF tem sido muito criterioso na modulação dos efeitos de precedentes vinculativos sobre matéria tributária. No RE 596.177 (precedente vinculativo sobre o FUNRURAL), ficou firmado o seguinte entendimento: “Nesse sentido, acredito que não ficou demonstrado o excepcional interesse público, e como o fiz naquela ocasião, ressalto que o Plenário tem sido extremamente rigoroso no que tange à modulação de efeitos quando se trata do contribuinte, afigurando-se necessário adotar-se critério semelhante quando se trata do fisco. Além disso, quanto ao possível ingresso de incontáveis demandas pleiteando o ressarcimento dos valores referentes à contribuição em tela, há de se destacar a limitação trazida pelo instituto jurídico da prescrição”. O mesmo entendimento fora firmado nos RE 559.937, RE 363.852 e AI 557.237.

Quando se fala de efeitos “*ex tunc*”, se estará diante de nova forma de aplicação da norma jurídica. Sendo assim, nos casos pertinentes ao crédito tributário inadimplido, que se encontra em dívida ativa, verifica-se a plena eficácia do precedente.

O crédito tributário frente a um novo precedente, que irá refletir na dívida ativa, caso já exista um crédito tributário inadimplido. Embora o art. 144 do CTN<sup>53</sup> consagre a inalterabilidade do lançamento tributário, mesmo que a norma jurídica que lhe deu fundamento seja posteriormente modificada ou revogada, tal norma não pode ser invocada contra a modificação trazida pelo precedente vinculativo, uma vez que, quando da promulgação do CTN, não existia no ordenamento jurídico brasileiro a obrigatoriedade no cumprimento dos precedentes. Nesse sentido, o artigo 144 CTN não disciplina as questões pertinentes à modificação do lançamento frente à modificação legislativa imposta por precedente vinculativo.

O STJ não entende como possível modificar o lançamento já materializado frente à vigência de novo precedente; entretanto, concerne no sentido da redução do débito fiscal materializado na CDA atingida por precedente vinculativo,<sup>54</sup> sem a necessidade de se alterar o lançamento.

---

<sup>53</sup> No artigo 144, temos outra convicção de que o CTN atribui caráter declaratório ao lançamento, pois dispõe que ele não se regerá pela lei em vigor na data em que a autoridade procede à sua elaboração, como aconteceria se tivesse natureza constitutiva. O lançamento retroage a data do fato gerador e rege-se pela lei então vigente. Essa lei regulará a base de cálculo, a tipicidade do fato gerador da obrigação principal e a alíquota, ainda que seja modificada ou revogada. Sobrevive para as situações jurídicas definitivamente constituídas ao tempo de sua vigência. O lançamento apura e reconhece uma situação de fato em um momento no tempo, o do dia do fato gerador, segundo a lei em vigor nesse dia. Este é o princípio geral. (BALEIRO, Aliomar; DERZI, Mizabel. **Direito Tributário Brasileiro**: CTN Comentado. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1190 – 1191)

<sup>54</sup> O entendimento do STJ a respeito do reflexo do precedente vinculativo sobre a dívida ativa fora firmado no Resp 1.115.501, nos seguintes termos: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA) ORIGINADA DE LANÇAMENTO FUNDADO EM LEI POSTERIORMENTE DECLARADA INCONSTITUCIONAL EM SEDE DE CONTROLE DIFUSO (DECRETOS-LEIS 2.445/88 E 2.449/88). VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO QUE NÃO PODE SER REVISTO. INEXIGIBILIDADE PARCIAL DO TÍTULO EXECUTIVO. ILIQUIDEZ AFASTADA ANTE A NECESSIDADE DE SIMPLES CÁLCULO ARITMÉTICO PARA EXPURGO DA PARCELA INDEVIDA DA CDA. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL POR FORÇA DA DECISÃO, PROFERIDA NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO, QUE DECLAROU O EXCESSO E QUE OSTENTA FORÇA EXECUTIVA. DESNECESSIDADE DE SUBSTITUIÇÃO DA CDA. 1. O prosseguimento da execução fiscal (pelo valor remanescente daquele constante do lançamento tributário ou do ato de formalização do contribuinte, fundado em legislação posteriormente declarada inconstitucional em sede de controle difuso) revela-se forçoso em face da suficiência da liquidação do título executivo, consubstanciado na sentença proferida nos embargos à execução, que reconheceu o excesso cobrado pelo Fisco, sobressaindo a higidez do ato de constituição do crédito tributário, o que, a fortiori, dispensa a emenda ou substituição da certidão de dívida ativa (CDA). 2. Deveras, é certo que a Fazenda Pública pode substituir ou emendar a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos (artigo 2º, § 8º, da Lei 6.830/80), quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada, entre outras, a modificação do sujeito passivo da execução (Súmula 392/STJ) ou da norma legal que, por equívoco, tenha servido de fundamento ao lançamento tributário (Precedente do STJ submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1.045.472/BA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 25.11.2009, DJe 18.12.2009). 3. In casu, contudo, não se cuida de correção de equívoco, uma vez que o ato de formalização do

O segundo aspecto é que o débito fiscal não se perpetua no mundo jurídico, uma vez que o tributo só se completa com a sua extinção, nos termos disciplinado pelo art. 156 do CTN. Nesse sentido, partindo da premissa de que tributo é uma obrigação pecuniária, ela termina com o pagamento ou formas correlatas deste nos termos da legislação tributária. Portanto, a dívida ativa é uma obrigação jurídica não concluída; logo, uma nulidade na sua constituição poderá ser revista a qualquer momento.

Quando a essência da obrigação tributária é alterada pelo precedente, ocorrerá uma consequência direta no crédito tributário, pois a alteração dos aspectos do fato gerador influi diretamente na certeza e na liquidez do crédito tributário. E, portanto, terá repercussão no plano de eficácia, validade e existência da obrigação jurídica. Adentrando na questão da nulidade da obrigação<sup>55</sup>, vale dizer que, conforme o art. 166, inciso IV do Código Civil, é nulo o negócio jurídico que não revestir a forma prevista em lei.

Vale também salientar que os efeitos gerados no débito fiscal decorrente de precedente previamente alteram a obrigação tributária e o crédito tributário, pois estão ligados à forma

---

crédito tributário sujeito a lançamento por homologação (DCTF), encampado por desnecessário ato administrativo de lançamento (Súmula 436/STJ), precedeu à declaração incidental de inconstitucionalidade formal das normas que alteraram o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, quais sejam, os Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88. 4. O princípio da imutabilidade do lançamento tributário, insculpido no artigo 145, do CTN, prenuncia que o poder-dever de autotutela da Administração Tributária, consubstanciado na possibilidade de revisão do ato administrativo constitutivo do crédito tributário, somente pode ser exercido nas hipóteses elencadas no artigo 149, do Codex Tributário, e desde que não ultimada a extinção do crédito pelo decurso do prazo decadencial quinquenal, em homenagem ao princípio da proteção à confiança do contribuinte (encartado no artigo 146) e no respeito ao ato jurídico perfeito. 5. O caso sub judice amolda-se no disposto no caput do artigo 144, do CTN (“O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”), uma vez que a autoridade administrativa procedeu ao lançamento do crédito tributário formalizado pelo contribuinte (providência desnecessária por força da Súmula 436/STJ), utilizando-se da base de cálculo estipulada pelos Decretos-Leis 2.445/88 e 2.449/88, posteriormente declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle difuso, tendo sido expedida a Resolução 49, pelo Senado Federal, em 19.10.1995. 6. Consequentemente, tendo em vista a desnecessidade de revisão do lançamento, subsiste a constituição do crédito tributário que teve por base a legislação ulteriormente declarada inconstitucional, exegese que, entretanto, não ilide a inexigibilidade do débito fiscal, encartado no título executivo extrajudicial, na parte referente ao quantum a maior cobrado com espeque na lei expurgada do ordenamento jurídico, o que, inclusive, encontra-se, atualmente, preceituado nos artigos 18 e 19, da Lei 10.522/2002, verbis: (...) 7. Assim, ultrapassada a questão da nulidade do ato constitutivo do crédito tributário, remanesce a exigibilidade parcial do valor inscrito na dívida ativa, sem necessidade de emenda ou substituição da CDA (cuja liquidez permanece incólume), máxime tendo em vista que a sentença proferida no âmbito dos embargos à execução, que reconhece o excesso, é título executivo passível, por si só, de ser liquidado para fins de prosseguimento da execução fiscal (artigos 475-B, 475-H, 475-N e 475-I, do CPC). 8. Consectariamente, dispensa-se novo lançamento tributário e, a fortiori, emenda ou substituição da certidão de dívida ativa (CDA). 9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. REsp 1.115.501 – SP, DJ 30/11/2010.

<sup>55</sup> A função da nulidade é tornar sem efeito um ato ou negócio jurídico. A ideia é fazê-lo desaparecer, como se nunca houvesse existido. Os efeitos que lhe seriam próprios não podem ocorrer. Trata-se, portanto, de vício que impede o ato de ter existência legal e produzir efeitos, em razão de não ter sido obedecido qualquer requisito essencial. Nos casos de nulidade absoluta, em contraposição à nulidade relativa, que é anulabilidade, existe interesse social, além do interesse individual, para que o ato não ganhe força. (VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Parte Geral**. São Paulo: Atlas, 2005, p.526)

prescrita em lei de incidência do fato gerador – consequentemente, ocorre uma modificação nos atributos de liquidez e de certeza.

A consequência do precedente vinculativo, em matéria tributária sobre o débito fiscal, é a imediata modificação da Dívida Ativa nos termos regulamentados pelo precedente, sendo um dever institucional das Procuradorias da Fazenda Pública realizar a alteração do débito fiscal de ofício.

### **3.2 A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e o dever de cumprimento dos Precedentes Vinculativos. –A Lei Federal 10.522/2002.**

A Procuradoria da Fazenda Pública, em todas as esferas da Federação, tem o dever legal e institucional de realizar a inscrição e a execução da Dívida Ativa, sendo que tal atividade é de natureza vinculada<sup>56</sup>, uma vez que a atuação e a competência das Procuradorias da Fazenda são reguladas por regime jurídico próprio<sup>57</sup>.

Outrossim, a competência outorgada às Procuradorias é irrenunciável, tendo em vista o caráter indisponível do interesse público. É por isso que toda e qualquer hipótese de a Procuradoria da Fazenda Pública abrir mão da cobrança da dívida tributária deverá estar respaldada em norma legal<sup>58</sup>.

No entanto, o cumprimento da norma cogente pela Administração Pública não quer dizer cumprimento literal da norma, e sim análise da finalidade que motivou o surgimento do regramento legal<sup>59</sup>. Além disso, faz-se necessária a aplicação em conjunto da norma

---

<sup>56</sup> Os poderes administrativos são outorgados aos agentes do Poder Público para lhes permitir atuação voltada aos interesses da coletividade. Sendo assim, deles emanam duas ordens de consequência: são eles irrenunciáveis; e devem ser obrigatoriamente exercidos pelos seus titulares. Desse modo, as prerrogativas públicas, ao mesmo tempo em que constituem poderes para o administrador público, impõem-lhe o seu exercício e vedam-lhe a inércia, porque o reflexo desta atinge, em última instância, a coletividade. Essa é a real destinatária de tais poderes. CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris. p. 42. Apud: Parecer PGFN 2021/2011, obtido em [www.pgfn.gov.br](http://www.pgfn.gov.br). Acesso: 30/12/2018.

<sup>57</sup> O regime jurídico de direito público consiste no conjunto de normas jurídicas que disciplinem o desempenho de atividade e organizações de interesse coletivo, vinculadas diretamente ou indiretamente a realizações dos direitos fundamentais, caracterizado pela ausência de disponibilidade e pela vinculação à satisfação de determinado fim. (JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 48)

<sup>58</sup> Na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa ‘poder fazer assim’, para o administrador público significa ‘deve fazer assim. (MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: RT, 2000)

<sup>59</sup> Preleciona Celso Antônio Bandeira de Mello, ao discorrer sobre os princípios do Direito Administrativo Brasileiro, que o princípio da finalidade não é simplesmente uma decorrência do princípio da legalidade, mas está nele contido, “ pois não se compreende uma lei, não se entende uma norma, sem entender qual o seu

específica com outras normas do ordenamento jurídico, salientado que o sistema jurídico é harmônico<sup>60</sup>. Logo, a norma regulamentar deverá ser analisada com as normas gerais e as normas constitucionais.

A Administração Pública Fazendária, em sua função de cobrança e controle dos débitos fiscais<sup>61</sup>, deve verificar a finalidade das normas elementares dos tributos, averiguando dentro da posição jurisprudencial das Cortes Superiores se determinada norma jurídica é eficaz perante o Poder Judiciário e o Poder Executivo, e só manter a atividade de regular inscrição em dívida ativa e de manutenção da cobrança dos créditos já inscritos no caso de a mencionada norma regulamentar do crédito tributário ser eficaz.<sup>62</sup>

A Procuradoria da Fazenda Pública não está autorizada por norma infralegal a acatar todo e qualquer precedente vinculativo, sendo que o controle concentrado de constitucionalidade e as súmulas vinculantes têm aplicação imediata no ordenamento jurídico, por força de norma legal regulamentar. Todavia, os precedentes proferidos em controle difuso no STF, em recurso repetitivo especial no STJ e as Súmulas do STJ, embora não tenham

---

objetivo. Onde, também não se aplica uma lei corretamente se o ato de aplicação carecer de sintonia com o escopo por ela visado. Implementar uma regra de Direito não é homenagear exteriormente a sua dicção, mas dar satisfação a seus propósitos”. E, em seguida, arremata “só se cumpre a legalidade quando se atende à sua finalidade. Atividade administrativa desencontrada com o fim legal é inválida e juridicamente censurável. Tem-se, pois, que desatender ao fim legal é desatender à própria lei. DINIZ Geila Lúcia Barreto Barbosa. **Parecer PGFN 2025/2011. Revista da PGFN**. obtido em [www.pgfn.gov.br](http://www.pgfn.gov.br). Acesso: 30/12/2018.

<sup>60</sup> O conceito de sistema no ordenamento jurídico consiste em um conjunto de elementos dotados de unidade interna, coerência lógica, ordem, ausência de contradições e independência do todo com relação às partes. A ideia de sistema está intimamente ligada à noção de pluralidade. A estrutura fundamental do sistema tributário são as bases econômicas de incidência, independente das considerações sobre a pessoa jurídica titular da competência impositiva. (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013)

<sup>61</sup> É importante referir que o ato de inscrição em dívida ativa não é mera formalidade automática. Trata-se de mais uma forma de controle interno de legalidade dos atos da Administração Pública, conforme dispõe o art. 2º, parágrafo 3º da lei 6830/1980. Naturalmente, o Procurador responsável pela inscrição não poderá fazer julgamento de todo o mérito da exigência, pois não é instância julgadora, mas poderá corrigir os erros relacionados ao ato de inscrição. Pode ocorrer, por exemplo: a) o julgador administrativo acolhe a defesa do contribuinte, extinguindo o crédito tributário, mas por erro o valor correspondente é encaminhado para inscrição em dívida ativa; b) o crédito a ser inscrito é considerado inconstitucional pelo STF, no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade; c) o valor a ser inscrito corresponde a crédito tributário que já foi pago, parcelado, compensado com créditos do sujeito passivo. Em quaisquer dessas hipóteses, o procurador responsável pela inscrição não deverá efetuar-lá, ou deverá cancelá-la, por provocação do sujeito passivo, ou mesmo independente de qualquer provocação, desde que por meio de ato devidamente fundamentado. (SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 190)

<sup>62</sup> Nesse contexto, a legislação que rege a competência da PGFN, para promover a inscrição e a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa, não há de ser aplicada “às cegas”, como mero cumprimento burocrático, autônomo e formalista de atividades administrativas, a serem executadas, ainda que, previamente, já se sabia que não têm plena aptidão para alcançarem a finalidade da lei, em razão do cenário jurídico acerca de determinada questão. O exercício dessa competência administrativa, como quaisquer outras, não constitui um fim em si mesmo, mas está, necessariamente, vinculada a um desiderato acolhido pela lei, que informa a atribuição dos poderes ao agente público. DINIZ Geila Lúcia Barreto Barbosa. **Parecer PGFN 2021/2011. Revista da PGFN**. obtido em [www.pgfn.gov.br](http://www.pgfn.gov.br). Acesso: 30/12/2018

efeito vinculativo por lei específica, trazem a vinculação por força dos Princípios Constitucionais da Eficiência Administrativa, da Economicidade e da Vedação ao Comportamento Contraditório da Administração Pública. Embora a Administração Pública não esteja vinculada diretamente, todo o Poder Judiciário sempre estará vinculado a todos os precedentes normatizados no artigo 927 do CPC/2015. Sendo assim, no caso de a Administração Pública não seguir a orientação do precedente vinculativo, o Administrado irá buscar, no Poder Judiciário, tutela que o proteja da Administração, estando o Poder Judiciário vinculado ao precedente. Desta forma, o ato administrativo será declarado nulo, e a Administração Pública que o promulgou estará ferindo o Princípio da Efetividade e da Economicidade<sup>63</sup>.

A finalidade legal do ato de inscrição em Dívida Ativa do débito tributário é especificamente a realização da cobrança por meio da execução fiscal. Estando firmado precedente dentro das Cortes Superiores que vinculam todo o Poder Judiciário, estará reconhecida a inviabilidade de defesa judicial daquela cobrança fiscal por parte da Fazenda Pública; logo, a manutenção de processos judiciais que estão fadados a não lograrem êxito demonstra-se conduta administrativa ineficaz e antieconômica.

Sob essa perspectiva, insistir-se no procedimento de inscrição em dívida ativa ou na sua manutenção quando o crédito não mais seja passível de defesa em juízo significa afastar-se, por conseguinte, da própria finalidade da lei, tornando, portanto, o ato administrativo nulo.<sup>64</sup> O fundamento de validade do ato administrativo de inscrição em dívida ativa é a verificação da legalidade, isto é certeza, liquidez e exigibilidade do crédito a ser inscrito frente a legalidade tributária. Insistir-se no procedimento de inscrição ou na sua manutenção quando o crédito não mais seja passível de defesa em juízo em razão da declaração de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade significa se afastar da finalidade do próprio ato tornando-o nulo.

Quando as Procuradorias da Fazenda Pública se veem inaptas a proposituras de defesas judiciais frente à promulgação de precedente vinculativo pelas Cortes Superiores,

---

<sup>63</sup> A Constituição é o primeiro documento na vida jurídica do Estado. Assim, tanto do ponto de vista lógico-cronológico como hierárquico, é dotada de supremacia. Suas normas devem ter aplicação preferencial, condicionando, ademais, a validade e o sentido de todos os atos normativos infraconstitucionais. Uma Constituição, ao instituir o Estado, (a) organiza o exercício do poder político, (b) define os direitos fundamentais dos indivíduos, e (c) estabelece determinados princípios, traçando fins públicos a serem alcançados. (BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 237–238)

<sup>64</sup> DINIZ Geila Lúcia Barreto Barbosa. **Parecer PGFN 2025/2011. Revista da PGFN**. obtido em [www.pgfn.gov.br](http://www.pgfn.gov.br). Acesso: 30/12/2018

independerá de o contribuinte ter buscado no Poder Judiciário a constituição de seu direito, uma vez que a Administração Pública deve ser equânime na aplicação de seus posicionamentos; além disso, não deve existir contradição em suas condutas.

Nesse sentido, verifica-se que, embora a Administração Fazendária não esteja obrigada a acatar os precedentes vinculativos provenientes dos Recursos Repetitivos do STJ, as Súmulas do STJ e os Recursos Repetitivos do STF (Controle Difuso de Constitucionalidade), as Procuradorias acabam por se alinhar aos precedentes, não por entenderem que eles modificam a estrutura elementar do tributo, e sim por razões vinculadas aos Princípios da Eficiência, da Economicidade, da Equidade e da Proibição de Condutas Administrativas Contraditórias, uma vez que o Poder Judiciário socorrerá o contribuinte a qualquer tempo. Logo, a conduta da Administração fora do entendimento do precedente será ineficiente e antieconômica.

Situação diferente ocorre quando se está diante do controle direto de constitucionalidade e da súmula vinculante, pela razão de existir norma regulamentar que vincule a administração a esses dois tipos de precedentes, tornando a dívida ativa nula, e não apenas ineficaz.

Assim, a atitude esperada da Administração Pública, uma vez consolidado pelo Poder Judiciário determinado entendimento sobre a aplicação da lei tributária, é que, em homenagem aos princípios constitucionais aos quais está vinculada, a Procuradoria da Fazenda deixe de realizar a cobrança total ou parcial dos débitos, modificando todas as execuções fiscais em andamento que estejam atreladas ao tema decidido no precedente.

O surgimento da ineficácia do ato administrativo, que tornava a dívida fiscal inexecutável, obriga a Administração Pública, de ofício, através do Controle Interno de Legalidade, a modificar o débito fiscal.

No âmbito da Administração Pública Federal, os artigos 19, inciso V, VI aliena a e aliena b, da Lei Federal 10.522/2002, regulam a vinculação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional aos precedentes vinculativos do STJ e STF. É um grande avanço dentro da metodologia de cobrança e da readequação da dívida tributária federal, pois permite ao Órgão Fazendário concordar com demandas que versem sobre matérias atreladas às jurisprudências vinculativas<sup>65</sup>.

---

<sup>65</sup> “Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)...V- tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do



Portanto, os créditos inscritos em dívida ativa que tenham sua estrutura legal alterada por força de precedente vinculativo, desde que o precedente não possua limitação temporal, deverão ser revistos pela Administração Pública Fazendária, frente à força vinculativa que permite a alteração e/ou extinção do valor da dívida fiscal inscrita na CDA.<sup>66</sup>

### 3.3 O Controle Interno de Legalidade.

O controle interno de legalidade, no direito tributário, ocorre em dois momentos diferentes: o primeiro, quando do lançamento, no qual a Administração Pública verifica se o crédito tributário foi constituído dentro de sua previsão legal, sendo líquido e certo; o segundo momento se dá na inscrição de Dívida Ativa, quando a Administração Pública verifica se o crédito tributário fora lançado dentro dos parâmetros da legalidade e se fora inadimplido pelo contribuinte. Após essa análise, ocorre a inscrição em Dívida Ativa e, a partir daí, o crédito tributário passa a fazer parte de um título executivo extrajudicial denominado Certidão de Dívida Ativa<sup>67</sup>.

---

Senado Federal, ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade; (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)...VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019) a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou (Incluída pela Lei nº 13.874, de 2019) b) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional; e (Incluída pela Lei nº 13.874, de 2019)” (BRASIL. LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2002]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm). Acesso em: 24 dez. 2019.)

<sup>66</sup> Por corporificar um ato administrativo, a Certidão de Dívida Ativa perde sua eficácia (em especial como título executório) acaso seu fundamento de validade (a inscrição em dívida ativa) for administrativamente cancelado. Sabendo-se que não há execução sem título (em especial a fiscal, à medida que o título, nessa categoria, funciona como elemento integrativo da petição inicial), é natural que se fale, sempre que verificado o sobredito evento (o cancelamento administrativo da inscrição, repita-se), em extinção do feito executivo fiscal. (CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. São Paulo: Noeses, 2017, p.109)

<sup>67</sup> Uma vez observado o controle da legalidade, isto é, examinado o exercício da competência (ato-fato) para a edição do ato de lançamento fiscal, e uma vez verificado que a motivação e o conteúdo do lançamento (ato-norma) satisfazem os requisitos para a inscrição do crédito em dívida ativa, estará configurada a liquidez e a certeza. Presume-se, então, que o vencimento já tenha ocorrido e que o prazo para pagamento já esteja expirado sem que haja pendência para qualquer dilação, transparecendo o motivo suficiente para o encaminhamento do crédito fiscal para inscrição em dívida ativa. Satisfeitas as premissas de legalidade, ultrapassado o dia do vencimento e expirado o prazo para pagamento, não há justificativa para que não se proceda à inscrição do crédito fiscal em dívida ativa. Parecer PGFN 2025/2011, obtido em [www.pgfn.gov.br](http://www.pgfn.gov.br). Acesso: 30/12/2018

O direito administrativo conceitua o controle interno de legalidade como o instrumento que a Administração Pública possui para verificar se os atos administrativos foram promulgados dentro da legalidade e se respeitam o interesse público.<sup>68</sup>

A Administração Pública, no exercício de suas funções, está autorizada a anular ou revogar seus próprios atos, sem a necessidade de intervenção do Poder Judiciário, quando tais atos são contrários ao ordenamento jurídico, bem como se os elementos do ato administrativo estão presentes e com validade e eficácia.<sup>69</sup> Por conseguinte, o controle interno de legalidade é a obrigação, imposta para a Administração Pública, de anular ou revogar seus atos, ceifados pela nulidade, concretizados através da autotutela.

O Princípio da Autotutela abrange a possibilidade de o Poder Público anular ou revogar seus atos administrativos quando estes se apresentarem ilegais ou contrários à conveniência ou à oportunidade administrativa. Em qualquer dessas hipóteses, porém, não é necessária a intervenção do Poder Judiciário, podendo a anulação/revogação ocorrer por meio do controle interno de legalidade.<sup>70</sup>

O dever de corrigir os atos administrativos defeituosos não é disponível; logo, a Administração Pública, dentro de sua função regularmente instituída por lei, é obrigada a

---

<sup>68</sup> É possível compreender o controle do ato administrativo, por meio das lições de Roberto Dromi, como a atividade que tem por objetivo verificar a legitimidade (razão jurídica) e oportunidade (razão política) da forma (procedimento), e o fim (causa final) da atuação pública, como modo de constatar a correspondência entre “antecedente e consequente”, entre “forma prevista e fim proposto” com “forma executada e finalidade realizada”. A capacidade de controle do ato administrativo é um dever, considerando a obrigatoriedade que implica seu exercício e sua natureza integradora a uma função estatal, de conteúdo jurídico. É, ao mesmo tempo, um poder-dever estruturado sobre a ideia de tutela, cuidado e salvaguardado da ordem jurídica, que adquire uma importância fundamental dentro do Estado delineado pelo constitucionalismo moderno. Aquele que administra tem o dever jurídico de dar conta de sua administração e de responder por seus atos, conforme essa noção de controle. Significa, então, pedir conta (controlar) por uma parte e responder (ser controlado) por outra. Esses princípios, fundadores de todo o ordenamento jurídico, são aplicáveis ao administrar a coisa pública e constituem o princípio da juridicidade da atuação da Administração. (FRANÇA. Philip Gil. Controle do ato administrativo. **Enciclopédia Jurídica da PUC/SP**. 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/13/edicao-1/controle-do-ato-administrativo>. Acesso em: 8 jan. de 2019)

<sup>69</sup> “a finalidade do controle é a de assegurar que a Administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação, impessoalidade; em determinadas circunstâncias, abrange também o controle chamado de mérito e que diz respeito aos aspectos discricionários da atuação administrativa” (DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2011, p. 622-623)

<sup>70</sup> O STF já se manifestou sobre a obrigação de a Administração Pública realizar o Controle Interno de Legalidade através da Súmula 346 do STF, que dispõe: “A Administração Pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos”, e da Súmula nº 473 do STF, que dispõe: “A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.”

realizar a autotutela.<sup>71</sup> Portanto, a autotutela é tida como uma emanção do Princípio da Legalidade e, como tal, impõe à Administração Pública o dever, e não a mera prerrogativa, de zelar pela regularidade de sua atuação, ainda que para tanto não tenha sido provocada.

O Controle Interno de Legalidade poderá ser exercido a qualquer tempo pela Administração Pública, uma vez que trata de correção de vícios de legalidade, que estão envoltos pelo Interesse Público.

A Administração Pública, quando no exercício da função de arrecadar e cobrar tributos, sempre deverá rever os atos administrativos de constituição da certidão de dívida ativa quando estas estiverem com vícios na sua constituição. O Controle de Legalidade a ser exercido no direito tributário consiste no ato de a Administração Pública extinguir o crédito tributário, por não estar de acordo com a legalidade ou então por estar prescrito ou decaído. Essa obrigação da Administração Fazendária deve ser feita a qualquer momento, independentemente de o crédito estar sendo cobrado judicialmente ou ainda estar em esfera administrativa. Logo, a execução fiscal não é um limitador ao exercício de autotutela da Administração Pública, fato que é expresso na própria Lei Federal 6830/1980, quando permite que a Fazenda Pública corrija a Certidão de Dívida Ativa.<sup>72</sup>

Transportando a questão do Controle Interno de Legalidade à Dívida Ativa, quando afetada por precedente vinculativo, temos dois panoramas já abordados neste trabalho. O primeiro seria a nulidade da inscrição em Dívida Ativa, frente a precedente oriundo do Controle Concentrado de Constitucionalidade, da Súmula Vinculante ou do Controle Difuso de Constitucionalidade referendado por resolução do Senado Federal, que alterem ou extingam o crédito tributário inscrito em Dívida Ativa – nesse cenário a nulidade do ato administrativo de inscrição é evidente, devendo a Administração Pública extinguir a dívida fiscal independentemente de o contribuinte realizar tal pedido, por ser uma questão puramente de Controle Interno de Legalidade. O segundo seriam os precedentes de Súmulas do STJ, Recursos Repetitivos do STJ e Controle Difuso sem resolução do Senado Federal – nessa

---

<sup>71</sup> O poder de apreciação da legalidade de qualquer ato da Administração Pública pelo Judiciário, como já tratado, é determinação constitucional, logo, não se questiona a possibilidade de controle de tais atos, mas sim a operacionalização e a materialização dessa fundamental atividade estatal. (FRANÇA. Philip Gil. Controle do ato administrativo. **Enciclopédia Jurídica da PUC/SP**. 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/13/edicao-1/controle-do-ato-administrativo>. Acesso em: 8 jan. de 2019)

<sup>72</sup> O que se percebe da leitura desse dispositivo é que, mesmo depois de supostamente exaurido o processo de formação, em nível administrativo, do crédito exequendo, é possível que a Administração Pública reveja o conteúdo do ato administrativo constitutivo do referido crédito, eliminando ou substituindo, por conseguinte, o título levado a juízo – vê-se aqui materializada a ideia subjacente da Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal. (CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. São Paulo: Noeses, 2017, p. 102–103)

situação não existe vinculação direta da Administração Pública; todavia, a manutenção da cobrança da Dívida Ativa mostra-se ineficaz frente à vinculação do Poder Judiciário aos mencionados precedentes. Sendo assim, a eficácia da cobrança da Dívida Ativa estaria impossibilitada frente ao Poder Judiciário, surgindo, também, a necessidade do Controle Interno de Legalidade, uma vez que o ato administrativo de inscrição e de lançamento tenham se tornado ineficazes.

No âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o controle interno de legalidade da Dívida Ativa, atualmente, está regulado pelos artigos 1º a 5º, Portaria PGFN 33/2018<sup>73</sup>. É importante observar que o mencionado regulamento administrativo respeita a delimitação de competência de cada órgão fazendário, logo não permite que o procurador da fazenda refaça o lançamento tributário. O supramencionado controle interno de legalidade apenas permite que a PGFN não faça a inscrição dos débitos que possuam vícios de constituição.<sup>74</sup>

<sup>73</sup> A Portaria 33/2018 fixa, logo em seu artigo 1º, a definição do conceito de controle de legalidade ao estabelecer que, por seu intermédio, a autoridade competente analisará os requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade dos débitos encaminhados para inscrição em dívida ativa. Tais requisitos são essenciais à formação do título executivo ensejador da cobrança judicial ou extrajudicial daquilo que é devido pelo fisco. (ARAUJO, Juliana Furtado Costa. A Efetividade da cobrança do crédito tributário. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa. CONRADO, Paulo Cesar (Coord.). **Inovações da Cobrança do Crédito Tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p 14.)

<sup>74</sup> Art. 5o. Se, no exame de legalidade, for verificada a existência de vícios que obstem a inscrição em dívida ativa da União, o Procurador da Fazenda Nacional devolverá o débito ao órgão de origem, sem inscrição, para fins de correção. § 1o. Não serão inscritos em dívida ativa da União: I – os débitos relativos aos tributos enumerados nos incisos I a X do art. 18 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; II – os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria que, em virtude de jurisprudência desfavorável do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; III – os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria sobre a qual exista Súmula ou Parecer do Advogado-Geral da União, ou Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, aprovada ou não pelo Ministro de Estado da Fazenda, que concluam em sentido favorável ao contribuinte; IV – os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade; V – os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle difuso de constitucionalidade, e tenha sido editada resolução do Senado Federal suspendendo a execução da lei ou ato declarado inconstitucional; VI – os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria sobre a qual exista enunciado de súmula vinculante, de súmula do STF em matéria constitucional ou de súmula dos Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido favorável ao contribuinte; VII – os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria sobre a qual exista Nota ou Parecer vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou por Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional, em sentido favorável ao contribuinte; VIII – os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 1.035 e 1.036 da Lei no 13.105, de 16 de março de 2015; IX – os débitos cuja constituição esteja fundada em matérias decididas de modo favorável ao contribuinte pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de julgamento realizado nos termos do 1.036 da Lei no 13.105, de 16 de março de 2015, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal; X – os débitos cuja constituição esteja fundada em matérias decididas de modo favorável ao contribuinte pelo Tribunal Superior do Trabalho em sede de julgamento realizado nos termos do art. 896-C do Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943; XI – os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria sobre a qual exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido favorável ao contribuinte. §

### **3.4 A necessidade de criação de instrumentos pelas Procuradorias da Fazenda Estaduais e pelas Procuradorias das Fazendas Municipais para implementação dos precedentes vinculativos sobre a Dívida Ativa Tributária.**

Verifica-se que as regras federais de direito administrativo processual tributário estão muito mais compatíveis com as novas regras processuais nacionais, quando comparado com as normas dos Estados e Municípios.

A União Federal, desde 2002, editou norma jurídica, obrigando a PGFN a aplicar os precedentes vinculativos promulgados pelas Cortes Superiores, através da dispensa de contestação e recursos em processos judiciais sobre a matéria do precedente favorável ao contribuinte.

Esta postura da União Federal demonstra total respeito às premissas constitucionais da Efetividade e da Economicidade, bem como ao alinhamento ao CPC/2015, que normatizou a aplicação dos precedentes vinculativos aos processos administrativos.

Salienta-se que o CPC/2015 é uma norma processual de caráter nacional e que também é aplicada subsidiariamente ao processo administrativo. Neste sentido, os precedentes elencados no artigo 927 do CPC vinculam diretamente o Poder Judiciário e indiretamente o Poder Executivo.<sup>75</sup>

---

2o. Nas hipóteses previstas nos incisos VI a XI do parágrafo anterior, a negativa de inscrição está condicionada à prévia inclusão do tema na lista de dispensa de contestar e recorrer a que se refere a Portaria PGFN no 502. Obtido em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/PORTARIA%20PGFN%20No%2033-2018%20-%20Averbacao%20pre%20executoria%20PGFN%20final%20%281%29.pdf/view> Acesso: 10/01/2020.

<sup>75</sup> “[...] A despeito da tentativa de uniformizar os subsistemas processuais judicial e administrativo, a lei do processo administrativo tributário paulista não prevê que, no julgamento, seja possível deixar de aplicar a lei nas hipóteses em que sua inconstitucionalidade tenha sido reconhecida em sede de julgamento de recurso repetitivo (art. 927, III, do CPC), em súmulas do Supremo Tribunal Federal ou Superior Tribunal de Justiça (art. 927, IV, do CPC) ou declarada em plenário ou órgão especial do Tribunal (art. 927, V, CPC). Isto significa que os órgãos de julgamento administrativos tributários acabam por manter decisões que contrariam tais precedentes judiciais, sobretudo por entenderem que sua aplicação não tem autorização legal. O efeito prático é que decisões administrativas contrárias a tais precedentes judiciais acabam por autorizar a inscrição de débitos em dívida ativa e aparelham execuções fiscais em face de contribuintes, judicializando desnecessariamente as questões pacificadas no âmbito do Poder Judiciário. O Judiciário, ao se deparar com demandas que contrariam referidos precedentes judiciais, deve julgar liminarmente improcedente o pedido da Fazenda Pública (art. 332 do CPC), deve necessariamente observar referidos precedentes (art. 927 do CPC, submetendo ainda, aos que não o fizerem, à reclamação perante os respectivos tribunais superiores (art. 988 do CPC). Não bastasse, o fim desfavorável do processo judicial que exige crédito tributário onera a Fazenda Pública com a condenação no pagamento de custas judiciais e honorários de sucumbência. A ideia de sistema não permite que seja assim. O atual CPC deve ser aplicado de forma supletiva e subsidiária ao processo administrativo tributário, impondo a sua vinculação aos precedentes judiciais. Os processos administrativos e judiciais não são sistemas distintos, mas fazem parte de um único sistema processual, atuando, em harmonia, na função estatal de pacificar litígios, conferindo segurança e isonomia a todos os jurisdicionados. Não faz sentido, ferindo a moralidade e o dever de eficiência administrativa (art. 37 da Constituição Federal), manter um crédito tributário em afronta a precedentes judiciais alçados ao “status” de vinculativos pela lei federal.” (SALUSSE, Eduardo. Precedentes judiciais no

Seguindo esse entendimento, os Estados e Municípios deveriam editar normas jurídicas vinculando as suas procuradorias a aplicarem, em processos administrativos e judiciais em trâmite, as decisões vinculativas proferidas pelos STJ e STF.

É importante observar que o sistema jurídico brasileiro vem se modificando, e estas alterações versam principalmente a efetividade e a celeridade. Sendo assim, urge a necessidade de uma nova postura dos Estados e Municípios quanto à adequação processual e administrativa relacionada a mudanças do sistema jurídico. É inadmissível que entes federados não estejam alinhados com as premissas constitucionais e com as regras processuais nacionais.

Portanto, conclui-se que a criação de instrumentos que viabilizam a modificação das CDAs afetadas por precedente vinculativo, sem necessidade de judicializações, é um dever de todos os entes federados, uma vez que o sistema jurídico brasileiro atual não comporta mais velhas práticas de processos ineficientes e antieconômicos.

## 4 O PEDIDO DE REVISÃO DA DÍVIDA ATIVA INSCRITA. – PRDI COMO INSTRUMENTO DE MODIFICAÇÃO DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA FEDERAL AFETADA POR PRECEDENTE VINCULATIVO.

### 4.1 O Conceito Jurídico.

O Pedido de Revisão da Dívida Inscrita pode ser definida como sendo o instrumento de materialização do direito constitucional de petição. Por esse instrumento, o Contribuinte direciona-se à Administração Pública Fazendária, sem a necessidade de pagamento de custas processuais ou de prestação de garantia, e requisita a modificação da Certidão de Dívida Ativa, provocando, por conseguinte, a Administração Pública a exercer o Controle Interno de Legalidade.

O direito de Petição<sup>76</sup> materializa-se de duas formas: a primeira é o direito do contribuinte de ir buscar, perante a Administração Pública, as garantias de seus direitos constituídos; já a segunda, seria o direito do contribuinte de que a Administração Pública irá responder os questionamentos feitos por ele<sup>77</sup>. Dessa forma, o Contribuinte sempre teve e sempre terá o direito de questionar sua Dívida Ativa perante a Administração Pública.

O fundamento jurídico da solicitação de Pedido de Revisão da Dívida Inscrita na esfera constitucional seria o Direito de Petição<sup>78</sup> aplicado conjuntamente ao dever de Controle de Legalidade; já na esfera ordinária, o embasamento legal seria o artigo 204, parágrafo único do CTN; e, no âmbito regulamentar, a Portaria 33/2018 da Procuradoria da Fazenda Nacional.

---

<sup>76</sup> O direito de petição define-se como o direito que pertence a uma pessoa de invocar a atenção dos poderes públicos sobre uma questão ou uma situação, seja para denunciar uma lesão concreta e pedir a reorientação da situação, seja para solicitar uma modificação do direito em vigor no sentido mais favorável à liberdade. Ele está consignado no art. 5º XXXIV, a, que assegura a todos o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidades ou abuso de poder. Há, nele, uma dimensão coletiva consistente na busca ou defesa de direitos ou interesses gerais da coletividade. (SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 443)

<sup>77</sup> É importante frisar que o direito de petição não pode ser destituído de eficácia. Não pode a autoridade a quem é dirigida escusar pronunciar-se sobre a petição, quer para acolhê-la quer para desacolhê-la com a devida motivação. (SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 444)

<sup>78</sup> O direito de petição define-se como o direito que pertence a uma pessoa de invocar a atenção dos poderes públicos sobre uma questão ou uma situação, seja para denunciar uma lesão concreta e pedir a reorientação da situação, seja para solicitar uma modificação do direito em vigor no sentido mais favorável à liberdade. Ele está consignado no art. 5º XXXIV, a, que assegura a todos o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidades ou abuso de poder. Há, nele, uma dimensão coletiva consistente na busca ou defesa de direitos ou interesses gerais da coletividade. (SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 443)

Se a alteração da CDA pretendida pelo contribuinte for um reflexo de precedente vinculativo, o entendimento proferido em jurisprudência vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça é que a alteração do quantum debeatur da CDA não deve refletir em modificação do lançamento, por restrições impostas pelo próprio Código Tributário Nacional<sup>79</sup>. Outrossim, a alteração do débito fiscal estaria restrita apenas à CDA, através de simples cálculo aritmético<sup>80</sup>, mesmo que o precedente altere os elementos quantitativos, espaciais ou temporais do fato gerador.

<sup>79</sup> Deveras, o princípio da imutabilidade do lançamento tributário, insculpido no artigo 145 do CTN, prenuncia que o poder-dever de autotutela da Administração Tributária, consubstanciado na possibilidade de revisão do ato administrativo constitutivo do crédito tributário, somente pode ser exercido nas hipóteses elencadas no artigo 149, do Codex Tributário, e desde que não ultimada a extinção do crédito pelo decurso do prazo decadencial quinquenal, em homenagem ao princípio da proteção à confiança do contribuinte (encartado no artigo 146) e no respeito ao ato jurídico perfeito. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL Nº 1.115.501 - SP (2009/0003981-0). Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ATC?seq=11218496&tipo=91&nreg=200900039810&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20101130&formato=PDF&salvar=false>. Acesso em: 14 abril 2019)

<sup>80</sup> O Superior Tribunal de Justiça entende que o precedente vinculativo não altera o lançamento, devendo alterar apenas a CDA; dessa forma, a modificação do quantum debeatur da CDA deverá ser feita por meros cálculos aritméticos direcionados diretamente na execução fiscal.

- O entendimento firmado no precedente vinculativo Resp 1.115.501 nos seguintes termos: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA) ORIGINADA DE LANÇAMENTO FUNDADO EM LEI POSTERIORMENTE DECLARADA INCONSTITUCIONAL EM SEDE DE CONTROLE DIFUSO (DECRETOS-LEIS 2.445/88 E 2.449/88). VALIDADE DO ATO ADMINISTRATIVO QUE NÃO PODE SER REVISTO. INEXIGIBILIDADE PARCIAL DO TÍTULO EXECUTIVO. ILIQUIDEZ AFASTADA ANTE A NECESSIDADE DE SIMPLES CÁLCULO ARITMÉTICO PARA EXPURGO DA PARCELA INDEVIDA DA CDA. PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL POR FORÇA DA DECISÃO, PROFERIDA NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO, QUE DECLAROU O EXCESSO.

- Entendimento firmado em inúmeros precedentes persuasivos:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. VALIDADE DA CDA. CÁLCULOS MERAMENTE ARITMÉTICOS. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES. INCONSTITUCIONALIDADE DOS DECRETOS - LEIS NºS 2.445/88 e 2.449/88. CÁLCULOS COMPLEXOS. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO. 1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme em que, se é suficiente a realização de meros cálculos aritméticos para se obter o montante exequendo, a subtração da parcela indevida não enseja a nulidade da Certidão de Dívida Ativa - CDA. Precedentes. 2. Inverter a conclusão a que chegou a Corte Regional de Justiça, no sentido de que os cálculos não podem ser feitos por simples conta de subtração; insula-se no universo fáctico-probatório dos autos, consequencializando a necessária reapreciação da prova, o que é vedado pela letra do enunciado nº 7 da Súmula do Superior Tribunal de Justiça. 3. Agravo regimental improvido." (AgRg no REsp 1.126.340/RJ, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, julgado em 27.04.2010, DJe 17.05.2010)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – COFINS – CDA – FUNDAMENTO LEGAL DECLARADO INCONSTITUCIONAL PELO STF – REFAZIMENTO DA BASE DE CÁLCULO – POSSIBILIDADE SEGUNDO NOTA TÉCNICA - PROSSEGUIMENTO DA EXECUÇÃO. 1. A declaração de inconstitucionalidade emanada do STF em controle difuso, considerando inconstitucional o art. 3º da Lei 9.718/98, não foi capaz de inutilizar a exigibilidade do título extrajudicial. 2. A Nota Técnica 124, de 10 de junho de 2008 da Receita Federal demonstra ser possível o refazimento do título, expurgando-se a parcela declarada inconstitucional da base de cálculo, mediante simples operação aritmética. 3. Hipótese dos autos que, em revisão da Receita, não apresentou expurgo algum em desfavor do fisco. 4. Situação fática que mantém a eficácia da Certidão de Dívida Ativa - CDA como título executivo extrajudicial, sem comprometer a sua liquidez e certeza. 5. Recurso especial provido." (REsp 1.002.502/RS, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 20.08.2009, DJe 10.12.2009)



A norma regulamentar do procedimento PRDI, a Portaria PGFN 33/2018, de forma distinta da Receita Federal do Brasil, não classifica a Revisão da Dívida Inscrita como forma de revisão de lançamento, e sim como mera adequação da Certidão de Dívida Ativa – no entanto prevê a remessa do débito fiscal para o órgão competente, no caso de cancelamento da Certidão de Dívida Ativa.

Logo, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, através da Portaria 33/2018, tem uma característica mista, podendo extinguir a CDA. Todavia, quando o crédito tributário não for integralmente extinto, poderá devolvê-lo para o órgão competente para novo lançamento e nova Inscrição em Dívida Ativa.

Isto posto, como este trabalho é um estudo sobre o Pedido de Revisão da Dívida Inscrita, ele está pautado na análise do procedimento previsto nas portarias da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

#### **4.2 O PRDI como uma medida de redução do contencioso tributário brasileiro.**

A litigiosidade do direito tributário brasileiro é endêmica a todo o sistema e é correlata a questões legislativas, políticas e sociais<sup>81</sup>. Ademais, a má gestão do sistema tributário como um todo acarreta inúmeras distorções econômicas. Tudo isso resulta na litigiosidade.

Analizando as normas tributárias, verificam-se inúmeras incongruências sistêmicas, uma vez que os Princípios Constitucionais não são respeitados pelo legislador ordinário, quando na elaboração das leis tributárias.

Essa situação legislativa agrava-se quando a Administração Fazendária emite normas regulamentares, que na verdade majoram tributos, em total desrespeito à Constituição Federal<sup>82</sup>.

---

<sup>81</sup> É difícil convencer uma sociedade de que vale a pena arcar com o ônus tributário quando não é possível enxergar como essa receita arrecadada está sendo administrada, gasta e revertida em favor do bem comum. E o que sobra? A cultura do litígio como regra. De um lado há contribuintes que administram de maneira eficiente o seu passivo tributário, protelam cobranças devidas por meio do contencioso, aderem a parcelamentos fiscais hábeis a premiar a inadimplência e utilizam estratégias agressivas de planejamento tributário. De outro lado, as autoridades fiscais e, posteriormente, a Fazenda Pública extrapolam suas condutas ao arrepio das garantias, valores e direitos assegurados pela Constituição Federal, basicamente o agir em último grau. (BOSSA, Gisele Barra. Potenciais caminhos para redução do contencioso tributário e as diretrizes do CPC/2015: entraves e oportunidade. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; BOSSA, Gisele Barra; PISCITELLI, Tathiane; SALUSSE, Eduardo Perez (Coord.). **Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 26-27).

<sup>82</sup> A complexidade sistêmica pode ser facilmente evidenciada pelo número excessivo de tributos, diversidade de alíquotas e critérios de apuração. Por vezes assistimos a densas e complexas legislações, disciplinadas à exceção como regra, para atenderem pleitos setoriais, ou até diárias alterações normativas, em busca de algum grau de equilíbrio quanto aos respectivos efeitos de ordem prática. Os órgãos legisladores de Estado não realizam a real e

Quando se adentra nas questões sociais, não existe um só Brasil, não existe uma real justiça distributiva. Os tributos não são harmônicos com a Economia, o que leva o contribuinte a buscar a diminuição da carga tributária com a inadimplência propriamente dita ou através de ações antiexacionais, com o intuito de postergar o pagamento do tributo, bem como a utilização de planejamentos tributários.

Por fim, ao analisar a conduta da Fazenda Pública, seja em âmbito federal, estadual ou municipal, conclui-se ainda que os entes fazendários tem dificuldades, sejam de aspectos normativos ou mesmo regimentais para aplicar Precedentes Vinculativos e ao Controle Interno de Legalidade.

Busca-se desenfreadamente a arrecadação através de judicialização de lides desnecessárias e de manutenção de cobrança de executivos fiscais que não estão mais em pertinência com a legalidade.

Essas atitudes da Fazenda Pública fazem com que o contribuinte busque demasiadamente o Poder Judiciário, atrás do cumprimento dos precedentes, e, por conseguinte, o Controle Interno de Legalidade.

Os executivos fiscais não são totalmente eficientes, uma vez que, em muitas lides fiscais, existem máculas de legalidade na constituição dos tributos cobrados, e, por isso, não materializam, há muito tempo, o interesse público. Isso faz com que os contenciosos tributários brasileiros sejam um dos maiores problemas do Poder Judiciário.

O CNJ, no ano de 2016, realizou uma pesquisa perante os órgãos judicantes. Tal pesquisa demonstrou que os processos de execução fiscal são um dos gargalos dentro do quadro geral de execuções. De acordo com o “Relatório Justiça em Números 2016”, esse tipo de processo representa 39% do total de casos pendentes e 75% das execuções pendentes no Poder Judiciário. Os processos dessa classe apresentam alta taxa de congestionamento, 91,9%, ou seja, de cada 100 processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2015, apenas 8 foram baixados<sup>83</sup>.

---

imparcial avaliação dos impactos sociais, econômicos e institucionais das medidas por ele editadas. Infelizmente, interesses supostamente políticos ainda se sobrepõem à racionalidade econômica da legislação e ao dito bem comum. (BOSSA, Gisele Barra. Potenciais caminhos para redução do contencioso tributário e as diretrizes do CPC/2015: entraves e oportunidade. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; BOSSA, Gisele Barra; PISCITELLI, Tathiane; SALUSSE, Eduardo Perez (Coord.). **Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017, p. 31)

<sup>83</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Governança Diferenciada das Execuções Fiscais. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/corregedoriacnj/governanca-diferenciada-das-execucoes-fiscais/>. Acesso em: 14 jan. 2019.

É evidente a existência de inúmeras dificuldades das Procuradorias da Fazenda em lograr êxito na satisfação do crédito fiscal através da execução fiscal. Dentre vários motivos, para fundamentar a mencionada ineficiência, este trabalho irá abordar a questão da dificuldade em obter correção de ofícios da CDAs em execução fiscal pela Fazenda Pública.

Durante muitos anos, os limites da Fazenda Pública em alterar a dívida ativa estavam pautados na indisponibilidade dos bens públicos<sup>84</sup>. O crédito tributário sempre fora classificado como bem público, uma vez que o tributo nada mais é do que uma transferência patrimonial entre o contribuinte e o Estado.

Sendo o crédito fiscal conceituado como um bem público, ele está atingido pela chancela da indisponibilidade. Desse modo, é um dever obrigacional da Administração Pública zelar pelo patrimônio público, exercendo, assim, a sua função administrativa<sup>85</sup>.

Embora o débito fiscal seja um bem público, a sua indisponibilidade poderá ser relativizada por meio da ponderação do Princípio da Indisponibilidade dos Bens Públicos com os Princípios da Eficiência e da Economicidade. Sempre que o débito fiscal for atingido por precedente vinculativo, o contribuinte poderá buscar administrativamente, através de seu direito de petição, a alteração do débito fiscal, podendo este ser reduzido ou extinto pela Fazenda Pública.

O princípio da eficiência tem como decorrência a economicidade. Dessa forma, um processo judicial em que o interesse público esteja inserido deve proteger o Estado de eventuais condenações e sucumbências, materializando a ideia de eficiência e de economicidade.

Nesse sentido, o PRDI, realizado inicialmente como um procedimento administrativo, caracteriza-se como um mero pedido do contribuinte. Esse instrumento administrativo demonstra-se como elemento fundamental de diminuição de judicialização, uma vez que irá

---

<sup>84</sup> A indisponibilidade do interesse público é decorrência direta do princípio constitucional republicano: se os bens públicos pertencem a todos e a cada um dos cidadãos, a nenhum agente público é dado desfazer-se deles a seu bel-prazer, como se estivesse dispondo de um bem seu particular. Existem valores, atividades e bens públicos que, por sua imprescindibilidade para que o Estado exista e atue, são irrenunciáveis e inalienáveis. Vale dizer, no que tange ao núcleo fundamental das tarefas, funções e bens essencialmente públicos, não há espaço para atos de disposição. (TALAMINI, Eduardo. **A indisponibilidade do interesse público - consequências processuais**. Disponível em [http://www.academia.edu/231461/A\\_in\\_disponibilidade\\_do\\_interesse\\_p%C3%BAblico\\_consequ%C3%Aancias\\_processuais\\_2005](http://www.academia.edu/231461/A_in_disponibilidade_do_interesse_p%C3%BAblico_consequ%C3%Aancias_processuais_2005). Acesso em: 14 jan. 2019)

<sup>85</sup> Na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa ‘poder fazer assim’, para o administrador público significa ‘dever fazer assim.’ (MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: RT, 2000)

poupar o Estado de litigar em Embargos à Execução e a Ações Anulatórias de Crédito Tributário.

O PRDI tornar-se-á um processo administrativo<sup>86</sup> quando a Fazenda Pública não deferir o pedido do contribuinte e, por conseguinte, a redução da Dívida Ativa, obrigando o contribuinte a manejar recurso administrativo contra a instância ordinária administrativa, iniciando o processo administrativo<sup>87</sup>.

No momento em que o PRDI torna-se um processo administrativo, deverá ser pautado subsidiariamente no CPC/2015, sendo, assim, obrigado a seguir os precedentes vinculativos, como determina o artigo 927 do mencionado Código<sup>88</sup>.

Logo, as Procuradorias da Fazenda Pública devem, hoje, pautar a cobrança judicial de tributos no interesse público, na cobrança de tributos ponderada com a eficiência e a economicidade, evitando, portanto, lides desnecessárias.

Nesse sentido, o PRDI torna-se um importante instrumento de diminuição de lides tributárias, em especial Embargos à Execução e a Ações Anulatórias de Crédito, pois quando as matérias relacionadas ao cumprimento de precedente vinculativo, em vez do contribuinte, pugnar pelo cumprimento do precedente por meio de Ação Judicial, pode fazer o mesmo pedido administrativo de forma célere e sem custo através da Revisão Fiscal.

---

<sup>86</sup> Nada há, por outro lado, o que impeça, na disciplina interna das atividades que lhe são legalmente outorgadas, que a Administração as trate como manifestação processual, e não meramente procedimental, uma vez que tal opção não importa em mitigação de franquias conferidas ao administrado (no caso, o contribuinte); muito ao contrário, aliás dando contornos de processualidade à atividade que redundará na definitiva inscrição do crédito tributário, a Administração amplifica as noções como a de contraditório, à medida que faz dialógica uma ideia marcada, em princípio, por unilateralidade. (CONRADO, Paulo Cesar. O Pedido de revisão de dívida inscrita (Portaria PGFN 33/2018). In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa. CONRADO, Paulo Cesar (Coord.). **Inovações da Cobrança do Crédito Tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p.34)

<sup>87</sup> Para que fique clara essa distinção, lembremos que as normas que integram o plano procedimental corporificam o que se chamaria de direito administrativo tributário; prescrevem as condições sob as quais o ato administrativo de lançamento pode/deve ser produzido, os pressupostos para revisão de ofício do crédito tributário, os requisitos para o estabelecimento de regimes especiais etc. Já as processuais constituem o que chamariamos de direito processual tributário, orientando o exercício da função estatal tendente a compor conflito; prescrevem, em suma, sob quais condições os atos decisórios serão emitidos - sempre respeitadas, de todo modo, as superiores diretrizes do devido processo legal. (CONRADO, Paulo Cesar. **PRIA**, Rodrigo Dall **Aplicação do código de processo civil ao processo administrativo tributário. Em O novo CPC e seus impactos no direito tributário. (coord)** ARAUJO, Juliana Furtado Costa e CONRADO, Paulo Cesar. 2ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2016, p.257. )

<sup>88</sup> Como ressaltado, não importa se o processo de que se está a cuidar firmou-se na órbita administrativa ou judicial; em ambos os casos, o “processo” expressa “jurisdição”, vinculando-se, portanto, às correspondentes normas “processuais”, e não a normas “procedimentais” (expressão da função propriamente administrativa). Essa, vale repetir, é uma das maiores virtudes do Código de Processo Civil de 2015: radicar sob um mesmo conceito o processo judicial e administrativo, dando ombros para circunstâncias orgânicas, de modo a se preocupar com a função, ontologicamente considerada. (CONRADO, Paulo Cesar. **PRIA**, Rodrigo Dall **Aplicação do código de processo civil ao processo administrativo tributário**. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. **O novo CPC e seus impactos no direito tributário**. São Paulo: Thomson Reuters, 2016, p. 256)

### 4.3 O CTN e o PRDI.

O CTN, por ser a norma geral que disciplina todas as relações tributárias provenientes do Sistema Tributário Brasileiro, traz noções e fundamentos legais gerais sobre o PRDI. Essas noções e fundamentos gerais são provenientes da parte do CTN, que disciplina a Certidão de Dívida Ativa. A norma mencionada irá dispor sobre o conteúdo normativo básico que regulamentará, no âmbito ordinário, o PRDI.

O embasamento legal primário para o PRDI é o Artigo 204, parágrafo único do CTN<sup>89</sup>, que define a presunção de certeza e liquidez da Dívida Ativa como relativa<sup>90</sup>.

A presunção relativa permite prova em contrário; logo, o contribuinte poderá, a qualquer momento, através de prova, desconstituir a certeza e a liquidez da Certidão de Dívida Ativa.

O instrumento que dá ao contribuinte o instrumento para desconstituir a presunção de certeza e liquidez da Dívida Ativa é o direito de petição, que proporciona a possibilidade de buscar, perante a Fazenda Pública, a extinção ou modificação da Certidão de Dívida Ativa, através de procedimento administrativo.

É importante observar que a presunção relativa da Certidão de Dívida Ativa só poderá ser desconstituída através de prova inequívoca do direito do contribuinte que afete a certeza e a liquidez da Certidão de Dívida Ativa.

As provas<sup>91</sup> nada mais são do que os instrumentos utilizados pelas partes para demonstrar a veracidade dos fatos ao julgador. Entrando na seara da prova inequívoca, esta

---

<sup>89</sup> "Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída. Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite." (BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm). Acesso em: 09 jan. 2020)

<sup>90</sup> São presunções relativas aquelas que, dispensado embora a prova de fato relevante para o julgamento (*factum probandum*), podem ser desfeitas pela chamada prova em contrário – daí serem chamadas presunções *juris tantum*, e não *juris et de jure*. Como toda a presunção, elas partem de um fato conhecido (fato-base, indício) e, porque ordinariamente o fato relevante para a causa costuma acontecer sempre que aquela aconteça, o legislador ou o juiz facilita a prova do fato relevante ao mandar que se presuma e, conseqüentemente, dispensa-o de prova. (DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 119)

<sup>91</sup> As provas são a demonstração, o exame e a verificação de fatos. É o meio pelo qual o julgador verifica a verdade ou inverdade do que for alegado pelas partes e pelo qual forma o seu livre convencimento. Pode-se afirmar que a pretensão ao reconhecimento de um direito, via de regra depende da possibilidade de ele ser

classifica-se como sendo uma prova que permite a formação de apenas um entendimento para o julgador, ou seja, ela é suficiente para formar o convencimento sobre determinada matéria e permitir a fundamentação legal de uma decisão judicial ou administrativa<sup>92</sup>.

Quando se tratar das provas inequívocas modificadoras da Certidão de Dívida Ativa, poder-se-á falar, a princípio, de 4 formas, sendo elas: o erro de fato no lançamento; a prescrição e decadência; o tributo pago; e o precedente vinculativo em matéria tributária. Todavia, este ensaio acadêmico apenas irá se ater aos precedentes vinculativos como meio

A Dívida Ativa, por formar um título executivo extrajudicial, deverá ter como primeiro requisito a Certeza<sup>93</sup>, e esse requisito está diretamente relacionado aos elementos formadores do tributo inadimplido, ou seja, à norma.

A norma é o elemento que o precedente vinculativo altera. Por conseguinte, quando se está diante de um precedente vinculativo de matéria tributária, o seu reflexo também se dará perante a certeza da Dívida Ativa em Execução Fiscal<sup>94</sup>.

---

provado pelas partes. (PIRES, Cristiane Pedrosa. **Distribuição dinâmica do ônus da prova**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: [https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-11022015-145626/publico/Mestrado\\_CristianePedrosaPires\\_integral.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-11022015-145626/publico/Mestrado_CristianePedrosaPires_integral.pdf). Acesso em: 08 jan. 2020)

<sup>92</sup> Para BARBOSA MOREIRA, a prova que comporta dois sentidos não pode ser valorada ou gerar convicção. Diz ele: “Em duas etapas se desdobrará a perquirição do magistrado, diante da prova produzida. Primeira: é ela ‘inequívoca’, no sentido de que só comporta um entendimento? Segunda: com esse entendimento, tem ela suficiente força persuasiva para fazer verossímil (ou provável) a alegação do requerente?”. Como está claro, essa construção subordina a valoração da prova ou a elaboração do juízo a uma primeira fase, que seria ultrapassada somente pela prova que aponta em um sentido. Parte-se da premissa de que a prova que aponta em mais de um sentido não pode permitir a formação da convicção do juiz, devendo ser excluída como se não pudesse fazer parte da valoração probatória. Com efeito, existiria uma primeira fase, que poderia ser dita de eliminação, na qual a prova seria definida como capaz, ou não, de formar a convicção. Por essa fase passaria apenas a prova que aponta em uma direção. A partir dessa fase, estariam descartadas as demais provas – ditas então equívocas -, que não poderiam sequer fazer parte do conjunto de provas objeto da valoração. (MARINONI, Luiz Guilherme. **Prova, Convicção e Justificativa diante da tutela antecipatória**. Disponível em: <http://www.marinoni.adv.br/wp-content/uploads/2016/08/PROVA-CONVIC%C3%87%C3%83O-E-JUSTIFICATIVA-DIANTE-DA-TUTELA-ANTECIPAT%C3%93RIA.pdf>. Acesso em: 07 abr. 2019)

<sup>93</sup> A certeza refere-se ao título probatório, e a liquidez à quantia cobrada. A dívida será certa se puder ser provada por meio de título, com todos os requisitos legais, de modo a infundir certeza sobre a sua existência. A certeza, portanto, se prende à origem da obrigação. Liquidez quer dizer valor fixo e determinado. A dívida será líquida se a quantia for definida. Por isso é que se pode dizer que a existência certa da dívida é a primeira condição para a sua liquidez. A dívida pode ser certa sem ser líquida, mas a dívida que for líquida será necessariamente certa. (BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Mizabel. **Direito Tributário Brasileiro**: CTN Comentado. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1483)

<sup>94</sup> É elementar que os atos jurídicos somente são legítimos e consequentemente válidos se estiverem em conformidade à ordem jurídica, ao ordenamento jurídico. O ato jurídico administrativo deve obedecer a requisitos formais e materiais que estão previstos quer na Constituição, quer nas leis. Os princípios da legalidade, da finalidade, da motivação, da razoabilidade, da pessoalidade, da moralidade e da proibição de excessos, por exemplo, são alguns dos princípios fundamentais a que devem obedecer aos atos administrativos. (BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Mizabel. **Direito Tributário Brasileiro**: CTN Comentado. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1483)

A Administração Fazendária, consubstanciada no Princípio da Eficiência e da Economicidade, deverá alterar a Certidão de Dívida Ativa nos termos determinados pelo precedente vinculativo.

Nesse sentido, o precedente vinculativo é prova inequívoca para a desconstituição da presunção relativa da Dívida Ativa, sendo, portanto, um elemento viabilizador do PRDI.

Por isso, o PRDI é um valioso instrumento de celeridade e efetividade dado aos contribuintes com o fito de regularização da Dívida Ativa, sem que haja a necessidade de pleitos judiciais.

#### 4.4 O PRDI como instrumento de reanálise da legalidade da CDA.

A Portaria PGFN 33/2018 conceitua o PRDI como um instrumento que proporciona a reanálise do controle de legalidade pela PGFN<sup>95</sup>. Através do PRDI, o contribuinte incita a PGFN a reanalisar os requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade da CDA<sup>96</sup>.

O referido regulamento administrativo, bem como o artigo 2º, parágrafo 3º, da Lei Federal 6830/1980, determinam que a PGFN é obrigada, antes da efetivação da inscrição em dívida ativa, a realizar o controle interno de legalidade<sup>97</sup>.

No entanto, quando se trata de uma CDA afetada por um precedente vinculativo, frente à vinculação do Poder Executivo ao paradigma, deveria a PGFN realizar um novo controle interno de legalidade, sem a necessidade de provocação por meio do contribuinte.

<sup>95</sup> Art. 15. O pedido de revisão de dívida inscrita (PRDI) possibilita a reanálise, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, dos requisitos de liquidez, certeza e exigibilidade dos débitos inscritos em dívida ativa da União, de natureza tributária ou não tributária. Obtido em: [http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/PORTARIA%20PGFN%20No%2033-2018%20-%20Averbacao\\_pre\\_executoria\\_PGFN\\_final%20%281%29.pdf/view](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/PORTARIA%20PGFN%20No%2033-2018%20-%20Averbacao_pre_executoria_PGFN_final%20%281%29.pdf/view) Acesso: 10/01/2020.

<sup>96</sup> Mesmo que implicitamente, reconhece-se, nesse cenário, que o regime de cobrança diferenciado importa tão expressiva modificação que já não basta a integração do sujeito passivo à fase antecedente do ciclo de posituação. Digo resulta, por conseguinte, evidente reescritura do conceito de controle de legalidade do crédito tributário federal, atividade que, de unilateral, passa a ser contingencialmente dialética. (CONRADO, Paulo Cesar. O Pedido de revisão de dívida inscrita (Portaria PGFN 33/2018). In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa. CONRADO, Paulo Cesar (Coord.). **Inovações da Cobrança do Crédito Tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 31)

<sup>97</sup> O PRDI (pedido de revisão de débito inscrito) é uma das medidas colocadas à disposição do contribuinte para se insurgir contra a cobrança do crédito tributário, sendo possível que a Fazenda Pública reanalise, por seu intermédio, a presença dos requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade dos débitos inscritos em dívida ativa. Interessante destacar que o texto da Portaria utiliza a expressão “reanálise” exatamente porque há a presunção de que antes da inscrição em dívida já foi feito o controle de legalidade pela Administração Pública, seja manual, seja automatizado, como vimos anteriormente. (ARAUJO, Juliana Furtado Costa. A Efetividade da cobrança do crédito tributário. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa. CONRADO, Paulo Cesar (Coord.). **Inovações da Cobrança do Crédito Tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p 18)

A necessidade de instauração de um procedimento administrativo para a modificação de uma CDA, constituída com vício de legalidade, fere os princípios constitucionais que regem a Administração Pública.

Desta feita, é um dever de ofício da PGFN realizar um novo controle de legalidade sobre CDA(s) afetadas por precedente vinculativo. A postura de manter estas CDA(s) em execução fiscal demonstra um total desrespeito às garantias constitucionais do contribuinte.

Contudo, é inegável que o PRDI é um grande avanço dentro dos regulamentos da PGFN, pois permite que o contribuinte exija o cumprimento de suas garantias constitucionais sem a necessidade de buscar prestação jurisdicional.

#### **4.5 O procedimento administrativo PRDI e seu regulamento - A Portaria PGFN 33/2018**

A Portaria PGFN 33/2018 trouxe nova regulamentação ao Pedido de Revisão de Dívida Ativa Federal, com inúmeras inovações que deram celeridade ao procedimento administrativo. A característica mais importante da Portaria PGFN 33/2018 é a possibilidade de o Contribuinte, a qualquer momento, buscar administrativamente a redução e/ou a extinção de sua Dívida Ativa. Esse regulamento tornou o Pedido de Revisão de Dívida Ativa como um instrumento de impulso ao controle interno de legalidade<sup>98</sup>.

Elencou também inúmeros fundamentos ao PRDI, sendo eles: a) alegação de pagamento; b) parcelamento; c) suspensão de exigibilidade por decisão judicial; d) compensação; e) retificação da declaração; f) preenchimento da declaração com erro; g) vício

---

<sup>98</sup> “Art. 2º. O controle de legalidade dos débitos encaminhados para inscrição em dívida ativa da União constitui direito do contribuinte e dever do Procurador da Fazenda Nacional, que poderá realizá-lo a qualquer tempo, de ofício ou a requerimento do interessado.” (FAZENDA NACIONAL. Procuradoria-geral. PORTARIA PGFN Nº 33, DE 08 DE FEVEREIRO DE 2018. [Publicado(a) no DOU de 09/02/2018, seção 1, página 35]. Disponível em: Disponível:<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>. Acesso em: 21 abr. 2019)



formal na constituição do crédito; h) decadência ou prescrição<sup>99</sup>; i) os débitos afetados por precedentes vinculativos<sup>100</sup>.

Além disso, determinou que a Procuradoria da Fazenda Nacional tem a competência funcional para revisar as Inscrições de Dívida Ativa, bem como para as extinguir. Todavia, nos casos de cancelamento da Certidão de Dívida Ativa sem a devida extinção do débito fiscal, determinou a obrigação da Procuradoria da Fazenda Nacional em remeter o débito à Receita Federal do Brasil.<sup>101</sup> Logo, a Portaria PGFN 33/2018 não promulgou o direito à PGFN de fazer revisão de lançamento tributário, permitindo apenas a análise da CDA.

<sup>99</sup> "Art. 15. O pedido de revisão de dívida inscrita (PRDI) possibilita a reanálise, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, dos requisitos de liquidez, certeza e exigibilidade dos débitos inscritos em dívida ativa da União, de natureza tributária ou não tributária. § 1º. Admite-se o PRDI: I - para alegação de pagamento, parcelamento, suspensão de exigibilidade por decisão judicial, compensação, retificação da declaração, preenchimento da declaração com erro, vício formal na constituição do crédito, decadência ou prescrição, quando ocorridos em momento anterior à inscrição em dívida ativa da União;" (FAZENDA NACIONAL. Procuradoria-geral. PORTARIA PGFN Nº 33, DE 08 DE FEVEREIRO DE 2018. [Publicado(a) no DOU de 09/02/2018, seção 1, página 35]. Disponível em: Disponível:<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>. Acesso em: 21 abr. 2019)

<sup>100</sup> "II - os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria que, em virtude de jurisprudência desfavorável do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; III - os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria sobre a qual exista Súmula ou Parecer do Advogado-Geral da União, ou Súmula do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovada ou não pelo Ministro de Estado da Fazenda, que concluam em sentido favorável ao contribuinte; IV - os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado de constitucionalidade; V - os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle difuso de constitucionalidade, e tenha sido editada resolução do Senado Federal suspendendo a execução da lei ou ato declarado inconstitucional; VI - os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria sobre a qual exista enunciado de súmula vinculante, de súmula do STF em matéria constitucional ou de súmula dos Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido favorável ao contribuinte; VII - os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria sobre a qual exista Nota ou Parecer vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou por Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional, em sentido favorável ao contribuinte; VIII - os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria decidida de modo favorável ao contribuinte pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 1.035 e 1.036 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015; IX - os débitos cuja constituição esteja fundada em matérias decididas de modo favorável ao contribuinte pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de julgamento realizado nos termos do 1.036 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal; X - os débitos cuja constituição esteja fundada em matérias decididas de modo favorável ao contribuinte pelo Tribunal Superior do Trabalho em sede de julgamento realizado nos termos do art. 896-C do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal; XI - os débitos cuja constituição esteja fundada em matéria sobre a qual exista jurisprudência consolidada do STF em matéria constitucional ou de Tribunais Superiores em matéria infraconstitucional, em sentido favorável ao contribuinte." (FAZENDA NACIONAL. Procuradoria-geral. PORTARIA PGFN Nº 33, DE 08 DE FEVEREIRO DE 2018. [Publicado(a) no DOU de 09/02/2018, seção 1, página 35]. Disponível em: Disponível:<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>. Acesso em: 21 abr. 2019)

<sup>101</sup> "Art. 19. Deferido o pedido de revisão, a inscrição será, conforme o caso, cancelada, retificada ou suspensa a exigibilidade do débito, sendo que, nesse último caso, serão sustadas, no que couber, as medidas descritas no art. 7º, enquanto perdurar a suspensão. Parágrafo único. No caso de cancelamento da inscrição sem extinção do

Ademais, estabeleceu o prazo máximo de 30 dias úteis para o julgamento do PRDI<sup>102</sup>, pondo fim à lacuna existente na Portaria RFB 976/2016, que não estipulava prazo regulamentar para análise dos pedidos de Revisão Fiscal, podendo o referido prazo ser dilatado no caso de requisição de documentos por parte da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. O pedido de documentos terá prazo de 60 dias e, após encerrado o prazo de documentos, inicia-se novo prazo de 30 dias para análise do pedido de Revisão Fiscal.

Neste sentido, o PRDI está submetido às seguintes regras procedimentais : a) o PRDI deve ser protocolado perante o ECAC-PGFN; b) a competência para a análise do PRDI é da PGFN do local da inscrição; c) a PGFN pode solicitar documentos complementares ao contribuinte, que terá o prazo de 30 dias para apresentá-los; d) o prazo para análise do PRDI pela PGFN é de 30 dias; e) a PGFN poderá solicitar documentos complementares ao órgão responsável pelo lançamento do crédito; f) a PGFN, no caso de o órgão responsável pelo lançamento não apresentar os documentos por ele solicitados em 60 dias, poderá julgar verossímeis as alegações do contribuinte, bem como julgar procedente o PRDI ; g) a decisão que indeferir o PRDI caberá recurso hierárquico no prazo de 30 dias.

#### 4.6 O PRDI e os Precedentes Vinculativos.

O artigo 15, parágrafo primeiro, inciso II da Portaria PGFN 33/2018, remetendo ao artigo 5º, incisos VIII e IX, positivou a possibilidade de o contribuinte propor o PRDI quando houver decisão em Recurso Repetitivo proferido tanto pelo STJ quanto pelo STF que anule totalmente ou parcialmente a CDA.

Partindo-se da premissa de que as decisões em Recursos Repetitivos são nos termos do artigo 927 do CPC/2015, precedentes vinculativos, a simples alegação deste paradigma em PRDI provoca a reanálise da CDA pela PGFN, podendo a CDA ser extinta parcialmente ou totalmente.

---

crédito, os débitos serão devolvidos ao órgão de origem para correção do vício, observado o disposto art. 22, § 3º, do Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967." (FAZENDA NACIONAL. Procuradoria-geral. PORTARIA PGFN Nº 33, DE 08 DE FEVEREIRO DE 2018. [Publicado(a) no DOU de 09/02/2018, seção 1, página 35]. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>. Acesso em: 21 abr. 2019)

<sup>102</sup> "Art. 17. O PRDI deverá ser protocolado exclusivamente pelo e-CAC da PGFN e será recebido na unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional responsável pela inscrição, a quem competirá sua apreciação. § 1º. O PRDI será analisado no prazo de 30 (trinta) dias contados do primeiro dia útil após o seu protocolo no e-CAC da PGFN." (FAZENDA NACIONAL. Procuradoria-geral. PORTARIA PGFN Nº 33, DE 08 DE FEVEREIRO DE 2018. [Publicado(a) no DOU de 09/02/2018, seção 1, página 35]. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>. Acesso em: 21 abr. 2019)

Contudo, o artigo 5º, parágrafo segundo, da Portaria PGFN 33/2018 condiciona a vinculação da PGFN ao Recurso Repetitivo apenas quando exista a prévia dispensa de recorrer e contestar judicialmente dos temas envolvidos nos Repetitivos, conforme regulamenta a Portaria PGFN 502/2016.

Sendo assim, a eficácia do PRDI fundamentado em precedente vinculativo está subordinada a pronunciamento da PGFN sobre o fato de não correr e contestar judicialmente matérias decididas no paradigma. Logo, não basta a formação do paradigma, sua publicação e seu trânsito em julgado; deverá a PGFN ainda promulgar regulamento no qual oficialmente se pronunciará sobre o fato de não contestar e recorrer das ações que versem sobre a matéria objeto dos precedentes vinculativos.

Conclui-se, portanto, que a Portaria PGFN 33/2018, no que concerne à aplicação dos precedentes vinculativos aos débitos inscritos em Dívida Ativa, já seja um grande avanço dentro do sistema jurídico brasileiro; no entanto a exigência de pronunciamento regulamentar da PGFN para a aplicação do paradigma vinculante mostra-se um grande obstáculo à efetivação pelo contribuinte de pedidos de PRDI, uma vez que o precedente vinculativo não está sendo autoaplicável.

É importante salientar que a supramencionada exigência da Portaria PGFN 33/2018 fere o CPC/2015, pois, se partindo da premissa que o PRDI é um processo administrativo, o artigo 927 do CPC é aplicável a ele, independentemente de autorização regulamentar.

#### **4.7 O PRDI e a sua consequência legal.**

O PRDI tem por objetivo a redução do débito fiscal ou a sua extinção. O artigo 19º da Portaria PGFN 33/2018 regulamentou a consequência legal do PRDI, que pode ser: a) o cancelamento da CDA; b) a retificação da CDA; c) a suspensão da exigibilidade do débito e a remessa do débito ao órgão competente para regularização deste.

Quando se trata do PRDI que tem por objetivo a redução da dívida fiscal através de precedente vinculativo, normalmente ocorrerá a retificação da CDA, diminuindo desta, por meros cálculos aritméticos, os valores calculados a maior. Todavia, nos casos de declaração de inconstitucionalidade do tributo, ocorrerá o cancelamento da CDA.

O PRDI, quando proposto dentro do prazo do artigo 6º, inciso II da Portaria PGFN 33/2018, suspenderá os efeitos da cobrança e das sanções descritas no artigo 7º da Portaria PGFN 33/2018. No entanto, não suspenderá a exigibilidade do débito e não permitirá a emissão da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa. Vale salientar que esta suspensão só

ocorrerá quando o débito ainda não estiver em execução fiscal. A norma regulamentar permite ao contribuinte beneficiar-se do efeito suspensivo do PRDI, apenas em débitos, sobre os quais ele esteja sendo intimado para pagamento da CDA pela primeira vez.

Nos casos em que a CDA já estiver em execução fiscal, o contribuinte poderá propor o PRDI, desde que não tenha proposto nenhuma ação judicial questionando o débito fiscal objeto do PRDI, e além disso, o PRDI não terá efeito suspensivo.

Todavia, no caso da PGFN cancelar a CDA e julgar necessário remeter o débito fiscal novamente à RFB, nos termos do artigo 19º, parágrafo único da Portaria PGFN 33/2018, deverá suspender a execução fiscal.<sup>5</sup>

## 5 CONCLUSÃO

A Revisão da CDA é um instrumento previsto no CTN desde sua promulgação. No entanto, as hipóteses de seu cabimento eram genéricas, uma vez que versavam sobre a possibilidade de ilidir a presunção relativa da CDA, ou seja, a Revisão estava vinculada a uma prova inequívoca que modificasse a presunção relativa de liquidez, certeza e exigibilidade da CDA. Até 2016, não existia uma regulação própria para a utilização do instituto. A Portaria RFB 796/2016 regulou pela primeira vez, embora de forma genérica, a Revisão da CDA. Cabia à Receita Federal do Brasil realizar o procedimento administrativo. Foi apenas em 2018, com a Portaria PGFN 33/2018, que o procedimento administrativo de Revisão Fiscal de Dívida Inscrita - PRDI fora regulado de forma muito abrangente, inclusive tratando do tema dos reflexos dos precedentes vinculativos na Dívida Ativa Federal; então, a competência pelo trâmite do procedimento/processo passou a ser da PGFN.

A formação de um sistema misto de precedentes, dentro do processo civil após CPC/1973, inicia-se com a EC 45/2004 e positiva-se em sua plenitude normativa com a entrada em vigência do CPC/2015, que foi um dos grandes responsáveis pela promulgação da Portaria PGFN 33/2018. Atualmente nem os contribuintes nem a Administração Pública podem negar a vinculação aos precedentes previstos no artigo 927 do CPC/2015. A PGFN, muito antes da vigência do CPC/2015, no ano de 2011, promulga o Parecer 2025<sup>103</sup>, que dispensa o órgão de recorrer, junto à Fazenda Pública, de matéria com vinculação já desfavorável, com fundamento no Princípio da Eficiência e no da Economicidade.

A Lei Federal 10.522/2002 regula a vinculação da PGFN aos precedentes vinculativos, autorizando-a a não mais recorrer e contestar teses oriundas de precedentes vinculativos desfavoráveis à Administração Pública Federal. O reconhecimento da PGFN à vinculação aos precedentes fora o início da formação de um procedimento/processo administrativo de Revisão Fiscal de Dívida Ativa, que se findou regulado pela Portaria PGFN 33/2018.

---

<sup>103</sup> Julgamento sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC. Ausência de previsão legal expressa quanto aos possíveis efeitos da referida dispensa de impugnação judicial sobre a esfera administrativa. Apreciação da controvérsia sob as óticas: da legalidade (finalidade legal do ato de inscrição em dívida ativa); da isonomia; da eficiência administrativa; da proporcionalidade; e da vedação ao comportamento contraditório da Administração Pública. Fundamentos jurídicos que determinam a conformação das atividades de inscrição, administração e cobrança administrativa e judicial da dívida ativa da União, à tese contrária aos interesses da Fazenda Nacional, decidida sob a sistemática dos arts. 543-b e 543-c, salvo quando a referida tese, em situações excepcionais identificadas pela CASTF ou pela CRJ, ainda deva ser objeto de impugnação em juízo pela PGFN. (FAZENDA NACIONAL. Procuradoria-geral. **PARECER PGFN/CDA/Nº 2025/2011**. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-i-numero-iii-2012/R%20p1%20parecer%20pgfn%20cda.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2019.

O dever de modificação da dívida ativa não necessita de impulso do contribuinte, uma vez que é um dever de ofício – a Administração Pública deve corrigir seus atos que contrariem o ordenamento jurídico. Todavia, verifica-se que, no caso concreto, as Procuradorias da Fazenda Pública não cumprem – de ofício – o dever de controle interno de legalidade, fazendo-se necessária a provocação do contribuinte no âmbito federal, que poderá se utilizar do Pedido de Revisão de Dívida Inscrita - PRDI como instrumento de aplicação de seus direitos.

Hoje o PRDI é um instrumento que concretiza o ideal de Eficiência Administrativa e de Economicidade, contribuindo diretamente a tendências modernas de não judicializações de matérias delimitadas por precedentes vinculativos.

Este ensaio acadêmico tentou fazer um esboço sobre os fundamentos legais e constitucionais que permitem que a Administração Pública realize a revisão dos débitos do contribuinte inscritos em Dívida Ativa e afetados por precedentes vinculativos. Além disso, este trabalho tentou expor também que o PRDI é o caminho mais fácil para o contribuinte provocar o controle interno de legalidade e obter a redução de sua Dívida Ativa sem a necessidade de longas demandas judiciais.

Enfim, não restam dúvidas de que a Portaria PGFN 33/2018 trouxe um poderoso instrumento ao contribuinte, chamado Pedido de Revisão de Dívida Inscrita –PRDI, que tem como objetivo a modificação da Dívida Ativa atingida por precedente vinculativo, reduzindo, dessa forma, a necessidade de demandas judiciais a respeito de temas sobre os quais já existe um precedente vinculativo desfavorável ao contribuinte. Assim, acabou concretizando os ideais constitucionais de efetividade, eficiência e economicidade.

## REFERÊNCIAS

ALVARO, Carlos Alberto de Oliveira. O processo civil na perspectiva dos direitos fundamentais. In: ALVARO, Carlos Alberto de Oliveira (Org.). **Processo e constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. (Coord.). **O novo CPC e seus impactos no direito tributário**. São Paulo: Thomson Reuters, 2016.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa. A Efetividade da cobrança do crédito tributário. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa. CONRADO, Paulo Cesar (Coord.). **Inovações da Cobrança do Crédito Tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

ARENHART, Sergio Cruz; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Código de Processo Civil Comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

AVASCKI, Teori Albino. Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001 apud TAKOI, Sérgio Massaru. **Reclamação constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2013.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Mizabel. **Direito Tributário Brasileiro**: CTN Comentado. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo**. São Paulo: Saraiva, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 2016.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1990.

BECKER, Augusto Alfredo. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2018.

BOSSA, Gisele Barra. Potenciais caminhos para redução do contencioso tributário e as diretrizes do CPC/2015: entraves e oportunidade. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; BOSSA, Gisele Barra; PISCITELLI, Tathiane; SALUSSE, Eduardo Perez (Coord.). **Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário**. São Paulo: Almedina, 2017.

BRAGA, Paula Sarno; DIDIER JR., Fredie; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada e tutela provisória**. Salvador: JusPODIVM, 2015.

BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm). Acesso em: 09 jan. 2020.

BRASIL. LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2002]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm). Acesso em: 24 dez. 2019.

BRASIL. PORTARIA PGFN No 33, de 08 de fevereiro de 2018. Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais. Brasília, DF: PGFN. Disponível em: [http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/PORTARIA%20PGFN%20No%2033-2018%20-%20Averbacao\\_pre\\_executoria\\_PGFN\\_final%20%281%29.pdf/view](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2018/PORTARIA%20PGFN%20No%2033-2018%20-%20Averbacao_pre_executoria_PGFN_final%20%281%29.pdf/view). Acesso em: 10 jan. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL Nº 1.115.501 - SP (2009/0003981-0). Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ATC?seq=11218496&tipo=91&nreg=200900039810&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20101130&formato=PDF&salvar=fals>e. Acesso em: 14 abril 2019.

BUGARIN, Paulo Soares. Reflexões sobre o princípio constitucional da economicidade e o papel do TCU. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, n. 98, 1998, p. 41-45.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional**. Coimbra: Livraria Almedina, 2016.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Lumen Juris. p. 42. Apud: Parecer PGFN 2025/2011

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 2004.

COLEHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2007.

CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. São Paulo: Noeses, 2017.

CONRADO, Paulo Cesar. O Novo Código de Processo Civil e a Compensação Tributária. **Parahyba Judiciária**, João Pessoa, v. 10, n. 10, 2016, p. 513–538.

CONRADO, Paulo Cesar. PRIA, Rodrigo Dall. Aplicação do código de processo civil ao processo administrativo tributário. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. **O novo CPC e seus impactos no direito tributário**. São Paulo: Thomson Reuters, 2016.

CONRADO, Paulo Cesar. O Pedido de revisão de dívida inscrita (Portaria PGFN 33/2018). In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa. CONRADO, Paulo Cesar (Coord.). **Inovações da Cobrança do Crédito Tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.



CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Governança Diferenciada das Execuções Fiscais. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/corregedoriacnj/governanca-diferenciada-das-execucoes-fiscais/>. Acesso em: 14 jan. 2019.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2011.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Instituições de Direito Processual Civil**. São Paulo: Malheiros, 2009.

DINIZ Geila Lídia Barreto Barbosa. **Parecer PGFN 2025/2011**. **Revista da PGFN**. obtido em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-i-numero-iii-2012/R%20p1%20parecer%20pgfn%20cda.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2020.

FAGUNDES, Seabra. **O controle dos atos administrativos pelo Poder Judiciário**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1957.

FAZENDA NACIONAL. Procuradoria-geral. **PARECER PGFN/CDA/Nº 2025/2011**. Disponível em <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/ano-i-numero-iii-2012/R%20p1%20parecer%20pgfn%20cda.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2019.

FAZENDA NACIONAL. Procuradoria-geral. PORTARIA PGFN Nº 33, DE 08 DE FEVEREIRO DE 2018. [Publicado(a) no DOU de 09/02/2018, seção 1, página 35]. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>. Acesso em: 21 abr. 2019.

FERREIRA, Maria Flávia de Freitas; ROESEL, Claudiane Aquino. A Tributação como instrumento de justiça social. **Meritum**, Belo Horizonte, v. 12, n. 1, 2017, p. 196–210.

FRANÇA. Philip Gil. Controle do ato administrativo. **Enciclopédia Jurídica da PUC/SP**. 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/13/edicao-1/controle-do-ato-administrativo>. Acesso em: 8 jan. de 2019.

GRECO, Marco Aurélio. A poluição diante do direito brasileiro. **Revista de Direito Público**. São Paulo, v. 7, n. 34, 1975, p. 91-104.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2013.

IPEA. **Custo Unitário do processo de Execução Fiscal na Justiça Federal**. Brasília, 2012. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP\\_Custo\\_2012.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP_Custo_2012.pdf). Acesso em: 09 jun. 2019.

JUNIOR, Nelson Nery. NERY, Rosa Maria de Andrade. **Comentário ao Código de Processo Civil**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2015.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

MACCORNICK, Neil. **Retórica e estado de direito**. Rio de Janeiro: Elvier, 2008.

MARINONI, Luiz Guilherme. Aproximação crítica entre as jurisdições de civil law e de common law e a necessidade de respeito aos precedentes no Brasil. **Revista da Faculdade de Direito – UFPR**, Curitiba, n. 49, 2009, p. 11–58.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Precedentes obrigatórios**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Prova, Convicção e Justificativa diante da tutela antecipatória**. Disponível em: <http://www.marinoni.adv.br/wp-content/uploads/2016/08/PROVA-CONVIC%C3%87%C3%83O-E-JUSTIFICATIVA-DIANTE-DA-TUTELA-ANTECIPAT%C3%93RIA.pdf>. Acesso em: 07 abr. 2019.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Novas linhas do processo civil**. São Paulo: Malheiros, 2000.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)**. São Paulo: Ed. Dialética, 2010.

MEDAUAR, Odete. **Controle da administração Pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

MEIRELLES, Hely Lopes Meirelles. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: RT, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2005.

MERRYMAN, John Henry. La Tradicion Jurídica Romano-Canónica. México: Fondo de Cultura Económica, 1997 apud BRITO, Andréia Caetano. **O sistema de precedentes brasileiros, sob a ótica do CPC/2015**: é possível imprimir efeito vinculante aos acórdãos repetitivos proferidos em matéria tributária, antes da entrada em vido da lei nº 13.105/2015. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, São Paulo, 2017.

MITIDIERO, Daniel. **Precedentes da persuasão à vinculação**. São Paulo: Revista do Tribunais, 2017.

PIRES, Cristiane Pedroso. **Distribuição dinâmica do ônus da prova**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: [https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-11022015-145626/publico/Mestrado\\_CristianePedrosoPires\\_integral.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-11022015-145626/publico/Mestrado_CristianePedrosoPires_integral.pdf). Acesso em: 08 jan. 2020.

REZENDE, Fernandes. Finanças Públicas. São Paulo: Atlas, 1980 apud. BUGARIN, Paulo Soares. Reflexões sobre o princípio constitucional da economicidade e o papel do TCU. Brasília, **Revista do Tribunal de Contas da União**, n. 98, 1998, p. 41-45.

ROSA, Viviane Lemes da. **O sistema de precedentes brasileiro**. 2016. Dissertação (Mestrado em Relações Sociais) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016.

SALUSSE, Eduardo. Precedentes judiciais no processo administrativo tributário paulista. 2019. **IBET**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/precedentes-judiciais-no-processo-administrativo-tributario-paulista/>. Acesso em: 24 dez. 2019.

SCHOUERI, Luis Eduardo **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2018.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2008.

SESMA, Victoria Iturralde. **El Precedente en el common law**. Madrid: Civitas, S. A., 1995.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2005.

TALAMINI, Eduardo. **A indisponibilidade do interesse público- consequências processuais**. Disponível em [http://www.academia.edu/231461/A\\_in\\_disponibilidade\\_do\\_interesse\\_p%C3%BAblico\\_cons equ%C3%AAncias\\_processuais\\_2005](http://www.academia.edu/231461/A_in_disponibilidade_do_interesse_p%C3%BAblico_cons equ%C3%AAncias_processuais_2005). Acesso em: 14 jan. 2019.

TALAMINI, Eduardo, **Novos aspectos da jurisdição constitucional brasileira: repercussão geral, força vinculante, modulação dos efeitos do controle de constitucionalidade e alargamento do objeto do controle direito**. Tese (Livre-docência) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

TALAMINI, Eduardo. Objetivação do controle incidental e força vinculante (ou “devagar com o andor que o santo é de barro”). In: NERY JR., Nelson; WAMBIER, Teresa (Coord.). **Aspectos polêmicos e atuais dos recursos cíveis e assuntos afins**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2004.

THEODORO JR., Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016.

TORRES, Heleno Taveira. **Possibilidade e limites à transigibilidade do crédito tributário no âmbito do processo administrativo tributário**. São Paulo: Almedina, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Parte Geral**. São Paulo: Atlas, 2005.

VERGUEIRO, Camila Gomes de Mattos Campos. A nova redação do inc. I do parágrafo único do artigo 174 do Código Tributário Nacional. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Reflexos tributários da nova Lei de Falência: comentários à LC 118/2005**. São Paulo: MP Editora, 2005.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Recurso Especial, Recurso Extraordinário e Ação Rescisória**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002.