

IMPACTOS DO NCPC/15 NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Carla de Lourdes Gonçalves¹

Hendrick Pinheiro²

Considerações Iniciais

O Novo Código de Processo Civil³ atribuiu aos tribunais o dever de manter a jurisprudência estável, íntegra e coerente. A compreensão desta diretriz em conjunto com a regra de aplicação supletiva e subsidiária das normas processuais ao contencioso administrativo evoca a responsabilidade dos Tribunais Administrativos em pensar com estas chaves a produção e a condução de sua jurisprudência.

1. Mestre e Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Professora nos Cursos de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (COGEAE). Advogada em São Paulo.

2. Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo – USP. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Vencedor do II Prêmio Geraldo Ataliba de Direito Tributário. Advogado em São Paulo.

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

Parte-se da premissa que o reconhecimento da condição repetitiva de um conjunto de demandas e da repercussão geral de determinada matéria são ferramentas de uniformização de interpretações previstas pelo ordenamento jurídico. Diante do dever de estabilidade, integralidade e coerência, os Tribunais Administrativos devem atuar para adequar seus posicionamentos, balizando-se pelos entendimentos consolidados nestes julgamentos emanados pelo Poder Judiciário.

A inquietação que move este estudo circunda o momento em que devem atuar as cortes administrativas para adequar seus entendimentos. Deve esta atuação ser posterior, ou seja, o alinhamento deve ocorrer após a prolação de decisão em incidente de demandas repetitivas ou em julgamento de Recurso Especial ou em Recurso Extraordinário, cuja matéria teve a repercussão geral reconhecida, ou, em uma postura preventiva, podem os tribunais administrativos sobrestrar o julgamento de demandas atinentes a temas que já matérias afetadas.

Em face das inflexões provocadas pela vigência do Novo Código de Processo Civil, a adoção de uma postura conservadora e preventiva seria a mais compatível com a produção e manutenção de uma jurisprudência una, sólida e em consonância com os entendimentos vinculantes emanados pelo Poder Judiciário, sendo o que se prende demonstrar com o presente estudo.

Processo Administrativo Tributário e sua Função Jurisdicional

Muito já se discutiu sobre a natureza das impugnações e recursos administrativos tributários. Compreender o direito de impugnar o lançamento consumiu grande esforço da doutrina, trabalho de compreensão dedicado a estabelecer os contornos desta atividade primariamente voltada para viabilizar

50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

o exercício de direito fundamental de petição perante a Administração Pública, com vistas a promover a regularidade dos atos administrativos.

Aqueles que compreendem o contencioso administrativo como procedimento arrimam sua argumentação na ausência de definitividade das decisões⁴, suscetíveis que são à universalidade da jurisdição, insculpida no art.5º, inciso XXXV, da Constituição da República Federativa do Brasil. Neste paradigma, a Administração, ao decidir uma impugnação administrativa, não exerce jurisdição, conceito que estaria atrelado à atividade do Poder Judiciário.

Entretanto, as noções de processo e jurisdição podem ser compreendidas para além deste contexto. Em uma visão que considera processo como relação jurídica orgânica e integrativa⁵ destinada a resolver conflitos, a jurisdição converte-se em função estatal destinada a produzir um pronunciamento interpretativo, dotado de autoridade, que elimina a incerteza que pende sobre determinada situação litigiosa⁶.

Compreender as impugnações e recursos administrativos tributários como processo significa reconhecer que, ao apresentar sua manifestação de insurgência contra o lançamento efetuado, o contribuinte deduz uma pretensão contrária àquela da Fazenda Pública quando da constituição do débito tributário. O órgão estabelecido pelo sistema dotado de

4. Dentre eles, JUSTEN FILHO, Marçal. Considerações sobre o ‘Processo Administrativo Fiscal’, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 33, p. 108-115, jun., 1998.

5. Nas palavras do eterno J. J. CALMON DE PASSOS: “Se o direito é apenas depois de produzido, o ‘produzir’ tem caráter integrativo, antes que instrumental e se faz tão fundamental quanto o próprio ‘dizer’ o direito, pois que o produto é aquilo indissociável do processo de produção, que sobre ele influi em termos de resultado” (*O processo administrativo na constituição de 1988*. In CALMON DE PASSOS, José Joaquim. *Ensaio e Artigos v. I*. Salvador: Ed. Jus Podium, 2014, p. 552)

6. Na premissa de CARNELUCCI, para quem litígio é o “conflito de interesses qualificado pela pretensão de um dos interessados e pela resistência de outro” (Sistema de direito processual civil, volume I. São Paulo: Classic Book, 2000).

autoridade para proferir uma decisão sobre a legalidade do lançamento introduz no sistema uma solução para o conflito instaurado, ou seja, exerce a jurisdição nos limites de sua competência.

A Administração, ao julgar a manifestação de inconformidade do contribuinte, colhe argumentos para sustentar a procedência ou não do lançamento efetuado. Nesta linha, a solução do conflito de interesses instaurado – acerca da legalidade do lançamento - tem a natureza de uma decisão de interpretação, em caráter muito semelhante à decisão de um juiz que julga a procedência de uma ação.

É bem verdade que à decisão administrativa falta definitividade, todavia, este é um atributo conferido às decisões judiciais com vistas a induzir segurança jurídica no sistema e não como elemento inerente à função de decidir. Dizer que, em nosso sistema, decisões do Judiciário são definitivas não é o mesmo que afirmar que só o Poder Judiciário pode decidir⁷, e o sistema é profícuo em exemplos de exercício desta função, inclusive pelo Legislativo⁸.

A jurisdição é atividade estatal destinada à eliminação de litígios e o processo é seu método. Na Administração Pública o império do processo é reconhecido expressamente pela ordem constitucional (Art. 5º, inciso LX, da CRFB), que assegura aos litigantes o contraditório e a ampla defesa em todas as instâncias processuais.

A processualidade administrativa orientada pela ampla defesa e pelo contraditório visa garantir o tratamento isonômico ao contribuinte⁹. Uma das mais importantes manifestações

7. Assim, como já se defendeu em outra oportunidade, “a expressão ‘processo’ não está reservada somente para o trâmite que se verifica dentro da esfera judicial” (GONÇALVES, Carla de Lourdes. Processo administrativo tributário e controle de constitucionalidade pelos tribunais administrativos. *Revista de Direito Tributário*, n. 75, pp. 268-279, 1998, p 269).

8. Como no exercício da competência para julgar pedido de *impeachment* – Art. 85 da CFRB.

9. Como ressalta Cândido Rangel DINAMARCO “para ter-se razoável segurança que

50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

desta garantia está no direito à audiência prévia. Como ressalta Ricardo Lobo TORRES, “não basta que o cidadão tenha o direito de pleitear anulação dos atos administrativos abusivos, senão que torna-se necessário que seja ouvido previamente à decisão que lhe é prejudicial”¹⁰.

A capacidade de influir na formação do ato administrativo - no caso, da decisão do processo administrativo - é elemento essencial na construção de uma administração dialógica e colaborativa. Todavia, só existe a possibilidade de efetiva participação – e, consequentemente, de controle¹¹ – diante de uma atuação motivada. A motivação dos atos administrativos explicita a racionalidade de aplicação do direito e torna possível um ato de resistência efetivo do particular¹².

Uma das inflexões mais contundentes do Novo Código de Processo Civil no processo administrativo tributário atinge diretamente a motivação das decisões. O sistema atual prevê, como diretriz para os órgãos julgadores, a manutenção de uma jurisprudência estável, íntegra e coerente. Na perspectiva da motivação, isto significa que os critérios usados para

o processo oferecerá resultados substancialmente justos, ele há de ser justo em si mesmo, mediante o tratamento isonômico dos litigantes, liberdade de atuar na efetiva defesa de seus interesses, participação efetiva do juiz, imparcialidade, etc.” (*Instuições de direito processual civil I*, 7. Ed., São Paulo: Malheiros, 2013, p. 64).

10. O direito à ampla defesa e a processualidade tributária. *Revista da procuradoria geral do estado*, Porto Alegre, v. 30, n. 64, p. 9-20, jul. dez. 2006, p. 14.

11. Como ressalta Paulo Ayres BARRETO, o “controle do exercício da função administrativa, interna ou externamente (legislativo), ou ainda por intermédio de revisão judicial, pressupõe sua motivação” (*Princípio republicano e a motivação dos atos administrativos em matéria tributária*. In. BOTALLO, Eduardo Domingos. Direito tributário, homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 106).

12. Como sustentou Rodrigo DALLA PRIA, por ocasião do XXIX Congresso de Direito Tributário, “a gente não pode esquecer que a única forma de controle da autoridade é o fundamento das decisões. O fundamento de uma decisão é a porta de entrada do direito material dentro do processo. Todo e qualquer tipo de controle da decisão, e, portanto, de controle da autoridade de manutenção daquilo que a gente conhece por Estado de Direito, se dá por conta da fundamentação” (GONÇALVES, Carla de Lourdes (Coord.). Oficina: Novo Código de Processo Civil. *Revista de direito tributário*, n. 125, p. 142-162, 2015, p.127).

decidir não podem oscilar ao sabor da compreensão dos julgadores, mas seguir estes critérios de coesão.

A estabilidade, aplicada ao contencioso administrativo tributário, significa que a alteração da jurisprudência não pode se dar de maneira abrupta, de forma a surpreender o contribuinte que pautou sua conduta pela diretriz anteriormente adotada¹³.

Por este viés, os órgãos julgadores devem curar pelas consequências da alteração de seus entendimentos, de forma a garantir que apenas afetem situações futuras, introduzindo assim uma perspectiva de previsibilidade no sistema jurídico.

Adotada a régua da garantia de igualdade aos litigantes, a estabilidade assegura uma igualdade intertemporal, de forma que os contribuintes que adotaram determinada conduta, pautados por determinado entendimento de órgão julgador administrativo, sejam tratados de maneira semelhante. A retroação de um novo entendimento para atingir situações constituídas sob o império de orientação anterior – já aplicado, portanto, a fatos contemporâneos praticados por outros contribuintes – significaria um rompimento com uma perspectiva de igualdade horizontal de sujeitos que desenvolveram a mesma conduta.

Unidade, como vetor de produção e gestão de jurisprudência, significa que diferentes turmas ou câmaras de um mesmo órgão administrativo não deve ostentar entendimentos diversos. A pluralidade de interpretações em um mesmo órgão significaria a imposição de tratamento desigual, considerada uma perspectiva estática dos litigantes, dado que

13. Como bem observa José Rogério Cruz e TUCCI, “a harmonia pretoriana integra o cálculo de natureza econômica, sendo a previsibilidade que daquela decorre pressuposto inafastável para o seguro desenvolvimento do tráfico jurídico-comercial: uma mudança abrupta e não suficientemente justificada da posição dos tribunais solapa a estabilidade dos negócios” (O regime do precedente judicial no Novo CPC. *Revista do advogado AASP*, v. 126, p. 143-151, 2015, p. 146)

50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

situações semelhantes recebem soluções diferentes do mesmo órgão no mesmo momento histórico.

Por fim, coerência da jurisprudência, para além de uma perspectiva de compatibilidade dos entendimentos adotados com o universo de compreensões juridicamente possíveis, significa que as razões de decidir adotadas por determinado órgão administrativo devem ser condizentes com as razões acolhidas em caráter dominante pelo sistema como um todo.

Nesta toada, coerência implica em considerar que a atuação dos órgãos administrativos, muito embora dotada de independência funcional, não pode ignorar enunciados vinculantes emanados do Poder Judiciário.

A atuação coerente reconhece que, em face dos diversos mecanismos de uniformização de jurisprudência com eficácia vinculante tanto para o Poder Judiciário quanto para a Administração Pública, nosso sistema implementou “mecanismos de tração estrutural entre as decisões judiciais e aquelas administrativas”¹⁴.

Sob o pálio da igualdade, coerência na condução da jurisprudência administrativa, em certa medida, significa garantir que o contribuinte que levou sua demanda à administração obtenha o mesmo tratamento – seja submetido à mesma interpretação – daquele que deduziu sua pretensão diretamente em juízo.

Retomar a perspectiva da igualdade dos litigantes - como valor concretizado por meio do contraditório e ampla defesa no processo administrativo - tem o objetivo de demonstrar que estabilidade, unidade e coerência são vetores que já deveriam orientar a jurisprudência dos tribunais administrativos.

14. VITA, Jonathan Barros. *Os processos administrativo e judicial e a matéria tributária na geografia do sistema jurídico*. In ROSTAGNO, Alessandro. Contencioso Administrativo Tributário: questões polêmicas. São Paulo, Noeses, 2011, p. 280.

Novo Código de Processo Civil Aplicado ao Processo Administrativo Tributário

Muito embora o dever de manutenção de uma jurisprudência estável, uniforme e coerente por parte dos órgãos julgadores possa construído a partir do princípio da igualdade dos litigantes no processo, o ordenamento jurídico brasileiro tratou de positivar estas diretrizes no art. 926 do Novo Código de Processo Civil.

Em verdade, o novo diploma processual “busca construir uma teoria geral do processo”¹⁵, estabelecendo um conjunto de regras fundamentais aplicáveis à gestão da jurisprudência como política conduzida pelos órgãos judicantes, dispondo sobre temas como o dever de implementar mecanismos alternativos na resolução de conflitos (art. 3) e a ordem de julgamento dos processos (art. 12).

A política para a processualidade estabelecida pelo NCPC deve ser observada para além do Poder Judiciário. Por disposição expressa¹⁶, as normas estabelecidas no Novo Código de Processo Civil aplicam-se em caráter supletivo e subsidiário aos processos eleitoral, trabalhista e administrativo, o que equivale dizer que o diploma processual *deve* servir de parâmetro de integração¹⁷ para adequar o exercício da jurisdição nas diferentes esferas de competência.

Aplicação supletiva das normas do NCPC ao processo administrativo implica em reconhecer a vigência das regras daquele diploma sobre situações não disciplinadas expressamente nas legislações específicas. Subsidiária remete à

15. GRUPENMACHER, Betina. Subsidiariedade da aplicação do Novo Código de Processo Civil. *Revista de direito tributário*, n. 125, p. 127-131, 2015, p.127.

16. Art. 15 do NCPC. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

17. GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária, fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 154.

50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

utilização do Código de Ritos em conjunto com disposições já constantes nas normas processuais.

Um dos vieses desta política visa “concretizar um sistema de precedentes no Direito Brasileiro”¹⁸, introduzindo um conjunto de regras destinadas a promover a uniformização de jurisprudência, implantando a lógica do *stare decisis*, que tem como base o princípio da universalização, cujo objetivo é garantir que casos similares devem ser tratados de maneira análoga¹⁹.

O ordenamento brasileiro adotou um processo de construção e reconhecimento de precedentes muito diverso daquele identificado nos sistemas de *Common Law*. Nestes, o precedente é formado em um processo histórico, que reconhece na qualidade e eficácia de uma decisão elementos que legitimam sua aplicação para casos análogos²⁰. Já o sistema jurídico nacional estabelece um procedimento específico de escolha de demandas, cujo julgamento por órgãos formalmente legitimados – em posição geográfica central no sistema²¹ – aparelha o entendimento exarado de força vinculante.

O Código de Processo Civil de 2015 estabelece que tese firmada em precedente pode ser invocada para a concessão de tutela de evidência *inaldita altera pars* (art. 311), para embasar julgamento liminar do pedido inicial (art. 332) e deve

18. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. Aplicação de julgados em sede de Repetitivo e Repercussão Geral no Novo Código de Processo Civil. *Revista de direito tributário*, n. 125, p. 30-36, 2015, p. 31.

19. Como explica José JESUS CAZETTA JR, “a esse princípio ético, se associam outros fins políticos: (1) tornar os julgamentos racionais e previsíveis; (2) proteger a confiança que as decisões anteriores tenham gerado, inclusive quanto à imparcialidade do sistema judiciário; (3) permitir que os tribunais focalizem, gradualmente, questões novas” (*A ineficácia do precedente no sistema brasileiro de jurisdição constitucional (1891-1993): contribuição ao estudo do efeito vinculante*. Tese de doutorado, São Paulo: USP, 2004, p. 74)

20. GONÇALVES, Carla de Lourdes. *Precedentes e as razões de decidir: a importância do Art. 489, §1, inciso V do NCPC*. In. SOUZA, Priscila (coord.). *O direito tributário entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2015.

21. VITA, op. cit. (nota 13).

ser necessariamente enfrentada por ocasião da prolação da sentença (art. 489, inciso VI), sendo atribuído ao julgador o ônus argumentativo específico de justificar sua eventual não aplicação. É garantido ainda o direito da parte questionar, por meio de embargos de declaração (art. 1.022), sentença que ignorar entendimento dominante.

Por disposição expressa do art. 927 do NCPC, a observância dos precedentes é obrigatória aos juízes de primeira instância e aos tribunais, que devem considerar para a formação da motivação – construção das razões que o levaram a decidir – entendimentos consagrados em decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade, os enunciados de súmula vinculante²², os acórdãos em incidente de assunção de competência ou resolução de demandas repetitivas em recurso extraordinário ou especial, enunciados de Súmulas do STF em matéria constitucional e do STJ em matéria infraconstitucional, além de orientações do plenário e órgão especial a que estiverem vinculados.

As referidas normas limitam de maneira significativa o processo de construção de sentido conduzido pelos julgadores, atrelando-os a determinado entendimento fixado como dominante pelos tribunais superiores²³. Com esta medida, busca-se homogeneizar as soluções possíveis no sistema para casos semelhantes.

Diante da subsidiariedade e supletividade “cogente” das normas processuais civis em relação ao processo administrativo tributário, defende-se que a disposição do art. 927 do NCPC também deve orientar a atividade dos julgadores administrativos, que estão adstritos a observar os entendimentos

22. Em consonância com o disposto no art. 102, §2º e art. 103-A da CRFB.

23. Como aponta Aurora Tomazini de Carvalho “O contexto jurídico exerce grande influência na valoração significativa, acabando por determinar o conteúdo produzido pelo intérprete” (CARVALHO, Aurora Tomazini. *Interpretação e aplicação do direito*. In HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson. Vilém Flusser e Juristas, comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2009, p. 267).

50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

reconhecidos pelo sistema como dominantes e aplica-los na solução dos conflitos administrativos.

Algumas legislações, como o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF (art. 62 e seguintes), preveem os julgadores administrativos podem afastar a aplicação de lei, sob o fundamento de inconstitucionalidade, nos casos em que haja declaração por parte do Supremo Tribunal Federal, súmula vinculante, todavia, condiciona a aplicação de entendimentos exarados sob o rito de recursos repetitivos “na forma disciplinada pela Administração Tributária”.

Diante da obrigatoriedade de observância das regras do NCPC – de caráter supletivo, no caso - em relação ao processo administrativo tributário federal, defende-se que caberia aos julgadores do CARF observar as hipóteses do art. 927 e, como consequência, promoverem a implementação, na esfera administrativa, da política de uniformização de precedentes trazida pelo diploma processual.

Esta postura colabora com a promoção da estabilidade, unidade, mas principalmente, da coerência entre as soluções de conflitos produzidas na Administração Pública e no Poder Judiciário. Trata-se de interiorizar, no processo administrativo tributário, a nova lógica de precedentes trazida pelo Novo Código de Processo Civil.

A aplicação desta nova sistemática de uniformização de entendimentos visa evitar rompimentos com a expectativa legítima dos contribuintes, tais como, tomando como base a experiência do processo administrativo tributário federal, as flutuações da jurisprudência do CARF em relação a caracterização de simulação/fraude (estabilidade)²⁴, os diferentes entendimentos entre câmaras sobre desmutualização

24. Como explica BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária – limites normativos*. Tese de Livre-Docênciia. São Paulo: USP, 2008, p. 251.

(unidade)²⁵, ou a diferença entre o entendimento do judiciário e do órgão administrativo sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS (coerência)²⁶.

Incidente Judicial de Resolução de Demandas Repetitivas e a Regra do Sobrestamento

Na visão de José Carlos BARBOSA MOREIRA, o fenômeno da universalização da jurisprudência está associado a existência de uma pluralidade de órgãos judicantes no interior do Estado, aos quais são submetidas questões de interpretação jurídica e dos quais é exigida a enunciação de um posicionamento sobre determinada matéria. Conclui o autor que:

Nesses limites, e somente neles, é que se põe o problema da uniformização da jurisprudência. Não se trata, nem seria concebível que se tratasse, de impor aos órgãos judicantes uma camisa-de-força, que lhes tolhesse o movimento em direção a novas maneiros e entender as regras jurídicas, sempre que a anteriormente adotada já não corresponda às necessidades cambiantes do convívio social. Trata-se, pura e simplesmente, de evitar, na medida do possível, que a sorte dos litigantes e afinal a própria unidade do sistema jurídico vigente fiquem na dependência exclusiva da distribuição do feito ou do recurso a este ou àquele órgão²⁷.

A introdução de mecanismos de universalização cria canais de compartilhamento, pelos quais fluem - dos tribunais que ocupam posição central no sistema jurídico em direção aos órgãos judicantes mais periféricos - entendimentos reconhecidos como dominantes em processos de legitimação próprios, que passam a orientar o desenvolvimento da motivação das decisões no exercício da jurisdição.

25. Ver Acórdão 1402002.073 – 4ª Câmara - 2ª Turma Ordinária (pela impossibilidade) e Acórdão 1103001.047 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária (pela possibilidade).

26. Acórdão 1301-002.141 do CARF X RE 574.706, em repercussão geral perante o STF.

27. MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*, vol. V - Arts. 476 a 565, 11. Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 5.

50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Não se trata propriamente de um processo de automatização da atividade dos julgadores, mas do estabelecimento de um ônus argumentativo, por meio do qual o aplicador deve considerar a tese firmada como “dominante” em processo de universalização e justificar a subsunção (ou não) do caso ao paradigma.

Retomando a premissa inicial deste trabalho, trata-se de uma questão de igualdade entre litigantes, que, a partir da existência de uma interpretação unificadora no sistema, podem esperar receber tratamento idêntico àquele já conferido a outro contribuinte.

O Novo Código de Processo Civil é parte da implementação de uma política de universalização da jurisprudência dominante emanada dos tribunais judiciais brasileiros. Nele diversas disposições atribuem ao julgador o dever de observância do precedente dominante, normas estas aplicáveis, por expressa disposição legal, supletiva e subsidiariamente ao processo administrativo tributário.

Entre os mecanismos de universalização previstos está o reconhecimento do caráter repetitivo a demandas deduzidas em Recursos Especial e Extraordinário. O julgamento de casos submetidos a esta sistemática confere “à tese vitoriosa o status oficial de *jurisprudência dominante*, à feição do precedente nos sistemas que adotam o princípio do *stare decisis*”²⁸.

O reconhecimento do caráter repetitivo a recurso extraordinário (com repercussão geral reconhecida) ou especial tem importante papel no direito tributário, considerando que o ordenamento brasileiro encontra suas bases materiais expressamente delimitadas no texto constitucional e que a Lei Complementar em matéria tributária desempenha papel central na construção do sistema. Nesta linha, as interpretações do STF sobre as disposições constitucionais e do STJ sobre a

28. BOTELHO DE MESQUITA, José Inácio *et al.* A repercussão geral e os recursos repetitivos. Economia, direito e política. *Revista de Processo*, Vol. 220/2013, p. 13-31, jun. 2013.

legislação federal são fundamentais para orientar o processo de positivação das normas tributárias, incluída, neste espectro, a atividade de controle exercida pelos órgãos de jurisdição administrativa.

Muitas legislações reguladoras do processo administrativo tributário reconhecem a importância dos entendimentos firmados pelas cortes supremas para o exercício da atividade jurisdicional da administração, prevendo a possibilidade de sua aplicação de sua jurisprudência dominante.

Um exemplo de uniformização de jurisprudência proferido pelo STJ e que influenciou a jurisprudência do CARF²⁹ foi o entendimento fixado no Recurso Repetitivo REsp 973.733/SC, que estabeleceu como termo inicial do prazo decadencial de tributos sujeitos ao lançamento por homologação é a data da ocorrência do fato gerador, desde que tenha ocorrido pagamento, ainda que parcial. Após a prolação desta decisão, aplicando o art. 62-A do Regimento Interno, os conselheiros passaram a adotar o precedente como elemento de fundamentação de suas decisões, alinhando a jurisprudência administrativa aos entendimentos dominantes do judiciário.

Outro precedente do judiciário que afetou a jurisprudência do CARF foi o estabelecimento do “exercício” como parâmetro para a apuração do superávit como base de cálculo para a CSLL, nos termos do que foi decidido pelo STF no Agr-RE 612686/SC.

Em ambos os casos, tem-se um alinhamento entre entendimentos da jurisdição administrativa tributária federal com o entendimento dominante reconhecido e emanado por órgãos do Poder Judiciário.

Todavia, estes entendimentos somente passaram a ser aplicados às demandas administrativas depois de consolidados pelo Poder Judiciário, circunstância que provoca uma

29. Entre outros, vide Acórdão n. 1202001.067 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária e Acórdão no 2401002.924 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária.

50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

importante reflexão: decisões compreendidas entre o reconhecimento do caráter repetitivo e a decisão final do precedente podem outorgar tratamento diferente daquelas proferidas em momento posterior à estabilização, apenas em função do momento em que foram apreciadas?

Tomando o caso do REsp 973.733, a decisão do relator que reconheceu o caráter repetitivo da demanda foi proferida em 28/05/2009 e o julgamento ocorreu em 18/09/2009. Após o julgamento, o paradigma foi assimilado pelo órgão julgador administrativo que passou a aplicá-lo. Todavia, no período de 4 meses, compreendido entre o reconhecimento do caráter repetitivo o julgamento final, a CARF poderia/deveria seguir aplicando seu entendimento antigo?

No que tange a uniformização dos entendimentos no Poder Judiciário, o Novo Código de Processo Civil traz a regra do sobrerestamento³⁰ como mecanismo para estender os efeitos do julgamento de questão submetida ao regime de demandas repetitivas a todos os casos tratem da mesma matéria espalhados por diferentes órgãos judicantes pelo país. Por meio desta norma, o pronunciamento do relator, que reconhece o caráter repetitivo, é aparelhando de uma eficácia intertemporal (ressalvada a imutabilidade da coisa julgada), de forma a garantir que todas as demandas em andamento e que possam vir a ser decididas sobre o tema, a partir do momento da declaração, sejam submetidas à mesma solução jurídica.

A referida norma é peça chave na política e universalização, visando a manutenção da igualdade entre os litigantes e a promoção de uma jurisprudência estável, una e coerente.

30. Art. 1.030 do NCPC. Recebida a petição do recurso pela secretaria do tribunal, o recorrido será intimado para apresentar contrarrazões no prazo de 15 (quinze) dias, findo o qual os autos serão conclusos ao presidente ou ao vice-presidente do tribunal recorrido, que deverá:

(...)

III – sobrestrar o recurso que versar sobre controvérsia de caráter repetitivo ainda não decidida pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme se trate de matéria constitucional ou infraconstitucional;

A compreensão da uniformização da jurisprudência como política de jurisdição, que transcende, pois, os limites de atuação do Poder Judiciário, significa também aceitar o sobrerestamento dos recursos relativos as matérias que tiveram repercussão geral reconhecida como parte integrante do processo.

Nesta toada, a aplicação do Novo Código de Processo Civil ao processo administrativo tributário implica também da submissão dos órgãos julgadores administrativos à regra do sobrerestamento, que devem reconhecer recursos e impugnações cujas matérias foram afetadas pelo regime de recursos repetitivos em Recurso Especial e Extraordinário e suspender seu julgamento até que o pronunciamento de decisão das cortes superiores.

O sistema de universalização de jurisprudência pode prever instrumentos de uniformização em caráter *corretivo*, para adequar decisões já existentes, ou *preventivo*, com vistas induzir uma diretriz de ação para casos futuros³¹. A regra do sobrerestamento pode ser vista em ambos os aspectos, na medida em que pretende uniformizar o entendimento para um conjunto de demandas afetadas pelo sobrerestamento, *corrigin-do* uma interpretação anterior, mas também visa *prevenir* que demandas semelhantes sejam tratadas de maneira diferente, com base apenas na data em que foram levadas a julgamento.

Muito embora possa ser questionada a solução proposta em face da eficiência administrativa e do princípio da duração razoável do processo³², a aplicação da regra de sobrerestamento

31. MOREIRA, op. cit. (nota 26).

32. Como percebe German FERNÁNDES a busca por uma solução rápida ao litígio fiscal não pode ser um fim em si mesma. Em seu escólio: “na busca de por fim ao litígio fiscal o mais rápido possível, em atitude por vezes apenas movida pela satisfação de interesses secundários da Administração, é desprezados cânones constitucionais informadores da atividade processual administrativa e da própria atividade administrativa, dentre os quais se encontra a necessária observância e prevalência das disposições constitucionais sobre as demais normas integrantes do sistema jurídico.” (*A nova lei processual administrativa tributária paulista e a influência dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo pelo STF nos*

50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

em relação aos processos administrativos em curso se justifica em função do ganho de igualdade e coerência introduzido no sistema.

A regra do sobrestamento está ligada diretamente a promoção da coerência como valor da jurisprudência administrativa tributária. Diante do reconhecimento da importância de demanda em sede de REsp ou RE repetitivos é certo que, em uma postura corretiva posterior, as soluções trazidas pelo Poder Judiciário podem e devem ser aplicadas pelos órgãos administrativos. Então, por que não adotar também uma postura preventiva, garantindo que demandas idênticas, enquadradas e definidas a partir da decisão do relator que reconhece o caráter repetitivo, obtenham o mesmo tratamento a ser definido no julgamento.

Com a digressão empreendida, conclui-se que a aplicação supletiva da regra do sobrestamento prevista no art. 1.033, inciso III, do Novo CPC ao PAT é medida que se justifica pela promoção da igualdade entre os litigantes e se impõe por força do dever coerência na condução da jurisprudência, regra expressamente prevista no art. 926 do mesmo código.

Considerações Finais

O Código de Processo Civil, para muito além de um conjunto de regras procedimentais, é diploma que regula processo e atuação jurisdicional, transcendendo, pois, os limites do Poder Judiciário e concretizando valores como o contraditório e a ampla defesa, promovendo a igualdade entre os litigantes e viabilizando o controle da motivação das decisões no sistema jurídico.

A política de gestão da jurisprudência, que erigiu expressamente a estabilidade, unidade e coerência como diretrizes

processos administrativos em curso. In. ROSTAGNO, Alessandro. Contencioso Administrativo Tributário: questões polêmicas. São Paulo, Noeses, 2011, p. 101).

a serem implementadas pelos órgãos jurisdicionais é um dos escopos do novo Código de Ritos nacional.

É neste contexto que os mecanismos de uniformização de jurisprudência, acompanhados das regras que regulam a formação dos precedentes no ordenamento jurídico brasileiro e lhes outorgam eficácia vinculante, devem ser interpretadas. Tratam-se de canais de compartilhamento e difusão de entendimentos dominantes no sistema, circunstância que influi no contexto em que é desenvolvido o processo interpretativo dos órgãos jurisdicionais.

A resolução de demandas repetitivas em Recursos Especiais ou Recursos Extraordinários (de repercussão geral reconhecida, portanto) é um dos instrumentos utilizados para a promoção da uniformização das expectativas legítimas no sistema, em relação a interpretação da legislação federal e de normas constitucionais.

Um dos mecanismos de eficácia destes instrumentos é a regra do sobrestamento dos recursos em andamento, que determina - a partir do reconhecimento do caráter repetitivo da demanda e da repercussão geral da matéria - que todos os processos que aguardam decisão sobre o tema aguardem um posicionamento final do órgão central.

Na perspectiva da igualdade entre os litigantes, a partir do reconhecimento de determinada matéria como relevante, por meio do sobrestamento, todas as questões em andamento podem ter a mesma solução.

Considerando que o Novo Código de Processo Civil, por disposição expressa (art. 15), estendeu a aplicação do dever de manutenção de estabilidade, unidade e coerência (art. 926) à jurisprudência administrativa, a aplicação da regra do sobrestamento de casos afetos a matérias incluídas no regime dos recursos repetitivos (e com repercussão geral reconhecida) é media que se impõe.

50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A utilização desta nova poderia viabilizar uma transição mais suave em casos de adaptação de entendimento consolidado na esfera administrativa à interpretação dominante no judiciário, induzindo *estabilidade* no sistema. Poderia ainda ser um veículo de *unificação* dos entendimentos de diversas câmaras do mesmo órgão em torno do precedente vinculante.

A despeito destas perspectivas, defende-se que sua adoção é decisiva como elemento de *coerência* no sistema. Trata-se de unificar a expectativa dos litigantes que optaram pela via administrativa com aquela construída pelos sujeitos que recorreram ao Poder Judiciário, bem como de garantir que as decisões exaradas no período entre o reconhecimento da relevância da matéria e a fixação da interpretação dominante não recebam da Administração tratamento diferente daque-las exaradas após a consolidação do precedente.

Reconhecer o Novo Código de Processo Civil como um sistema processual para o ordenamento jurídico brasileiro significa tomar suas diretrizes como um todo, aplicando o novo modelo em todos seus aspectos. No contexto desta nova “teoria geral dos precedentes”, a aplicação supletiva da regra do sobrestamento, em sinergia com as normas de unificação de interpretações, importa no reconhecimento que a política para a promoção de uma jurisprudência estável, una e, principalmente, coerente, transcende o Poder Judiciário para ordenar também o processo na Administração Pública.

Referências

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. Aplicação de julgados em sede de Repetitivo e Repercussão Geral no Novo Código de Processo Civil. *Revista de direito tributário*, n. 125, p. 30-36, 2015.

BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária – limites normativos*. Tese de Livre-Docência. São Paulo: USP, 2008.

_____. *Princípio republicano e a motivação dos atos administrativos em matéria tributária*. In. BOTALLO, Eduardo Domingos.

Direito Tributário, homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BOTELHO DE MESQUITA, José Inácio et al. A repercussão geral e os recursos repetitivos. Economia, direito e política. *Revista de Processo*, Vol. 220/2013, p. 13-31, jun. 2013.

CALMON DE PASSOS, José Joaquim. *processo administrativo na constituição de 1988*. In CALMON DE PASSOS, José Joaquim. *Ensaios e Artigos v. I*. Salvador: Ed. Jus Podium, 2014.

CARNELUCCI, Francesco. Sistema de direito processual civil, volume I. São Paulo: ClassicBook, 2000.

CARVALHO, Aurora Tomazini. *Interpretação e aplicação do direito*. In HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson. Vilém Flusser e Juristas, comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2009.

CAZETTA JR., José Jesus. *A ineficácia do precedente no sistema brasileiro de jurisdição constitucional (1891-1993): contribuição ao estudo do efeito vinculante*. Tese de doutorado, São Paulo: USP, 2004.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de direito processual civil I*, 7. Ed., São Paulo: Malheiros, 2013.

FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín. *A nova lei processual administrativa tributária paulista e a influência dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo pelo STF nos processos administrativos em curso*. In. ROSTAGNO, Alessandro. Contencioso Administrativo Tributário: questões polêmicas. São Paulo, Noeses, 2011.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária, fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GONÇALVES, Carla de Lourdes (Coord.) et al. Oficina: Novo Código de Processo Civil. *Revista de direito tributário*, n. 125, p. 142-162, 2015, p.127.

_____. *Precedentes e as razões de decidir: a importância do Art. 489, §1, inciso V do NCPC*. In. SOUZA, Priscila (coord.). O

50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

direito tributário entre a forma e o conteúdo. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. Processo administrativo tributário e controle de constitucionalidade pelos tribunais administrativos. *Revista de Direito Tributário*, n. 75, pp. 268-279, 1998.

GRUPENMACHER, Betina. Subsidiariedade da aplicação do Novo Código de Processo Civil. *Revista de direito tributário*, n. 125, p. 127-131, 2015.

JUSTEN FILHO, Marçal. Considerações sobre o ‘Processo Administrativo Fiscal’’, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 33, pp. 108-115, jun., 1998.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*, vol. V - Arts. 476 a 565, 11. Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. O direito à ampla defesa e a processualidade tributária. *Revista da procuradoria geral do estado*, Porto Alegre, v. 30, n. 64, p. 9-20, jul. dez. 2006.

TUCCI, José Rogério Cruz. O regime do precedente judicial no Novo CPC. *Revista do advogado AASP*, v. 126, p. 143-151, 2015.

VITA, Jonathan Barros. *Os processos administrativo e judicial e a matéria tributária na geografia do sistema jurídico*. In ROTAGNO, Alessandro. Contencioso Administrativo Tributário: questões polêmicas. São Paulo, Noeses, 2011.