

Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015

CONTRIBUTOS PRÁTICOS PARA RESSIGNIFICAR
O PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL TRIBUTÁRIO

2017

Gisele Barra Bossa
Eduardo Perez Salusse
Tathiane Piscitelli
Juliana Furtado Costa Araujo


ALMEDINA

MEDIDAS DE REDUÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO E O CPC/2015

CONTRIBUTOS PRÁTICOS PARA RESSIGNIFICAR O PROCESSO
ADMINISTRATIVO E JUDICIAL TRIBUTÁRIO

© Almedina, 2017

COORDENADORES: Gisele Barra Bossa, Eduardo Perez Salusse, Tathiane Piscitelli, Juliana Furtado Costa Araujo

DIAGRAMAÇÃO: Almedina

DESIGN DE CAPA: FBA

ISBN: 978-858-49-3231-3

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) (Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Medidas de redução do contencioso tributário e o
CPC/2015 : contributos práticos para
ressignificar o processo administrativo e
judicial tributário / [coordenadores] Gisele Barra
Bossa ...[et al.]. -- São Paulo : Almedina, 2017.

Outros coordenadores: Eduardo Perez Salusse,
Tathiane Piscitelli, Juliana Furtado Costa Araujo.
Vários autores.
Bibliografia.
ISBN: 978-85-8493-231-3

I. Contencioso tributário 2. Direito tributário -
Brasil 3. Processo administrativo tributário - Brasil
I. Bossa, Gisele Barra. II. Salusse, Eduardo Perez.
III. Piscitelli, Tathiane. IV. Araujo, Juliana
Furtado Costa.

17-05058

CDU-351.95:336.2(81)

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil : Processo administrativo : Medidas de redução do contencioso tributário :
Direito tributário 351.95:336.2(81)

Este livro segue as regras do novo Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa (1990).

Todos os direitos reservados. Nenhuma parte deste livro, protegido por copyright, pode ser reproduzida, armazenada ou transmitida de alguma forma ou por algum meio, seja eletrônico ou mecânico, inclusive fotocópia, gravação ou qualquer sistema de armazenagem de informações, sem a permissão expressa e por escrito da editora.

Junho, 2017

EDITORA: Almedina Brasil
Rua José Maria Lisboa, 860, Conj.131 e 132, Jardim Paulista | 01423-001 São Paulo | Brasil
editora@almedina.com.br
www.almedina.com.br

NOTA DOS COORDENADORES

O que se deve fazer quando determinado sistema ou instituição caminha para o colapso? Em um ambiente bastante hostil e pouco cooperativo, o contencioso tributário emperra frente a problemas de ordem cultural, normativa, administrativa, política e econômica. Tais adversidades estimularam a organização da presente obra e trouxeram o desafio de trabalhar os temas a partir de pilares desenvolvimentistas e solucionadores.

Sob diversas perspectivas, pesquisas empíricas apontam para o alto grau de ineficiência dos órgãos de Estado na resolução de conflitos em matéria tributária e para a sobrecarga extrema dos tribunais administrativos e judiciais.

Mais do que meros dados levantados por diversas instituições indicando o acúmulo crescente de processos em andamento, a experiência vicenciada por profissionais, estudiosos e operadores do direito sinaliza efetiva ruptura do sistema processual vigente, especialmente no que diz respeito à resolução de demandas tributárias.

A expressão ruptura é aqui mencionada com a firme ideia de que as regras do contencioso tributário atual, bem como as instituições encarregadas de orquestrá-lo, não possuem fôlego para sustentar tal panorama. Mais do que meras ideias, a ressignificação concreta e imediata do processo tributário é medida que se impõe para fazer cessar este declínio sistêmico e institucional.

O processo não é um fim em si mesmo. Existe para viabilizar a pacificação de crises e litígios, encerrando-se com a efetiva solução do mérito.

É certo que as decisões devem ser aptas a produzir efeitos na realidade social e garantir segurança quanto à sua eficácia, estabilidade e coerência e o mesmo se aplica para o sistema normativo.

da exigência fiscal, mas como um instrumento de defesa do contribuinte e da pacificação social.

Evidentemente, não podemos deixar de reforçar a importância dos Tribunais Administrativos, pois demandas tributárias geralmente demandam conhecimentos técnicos e contêm diversas particularidades, muitas vezes não atrelados unicamente a teses de direito.

Portanto, o que procuramos defender aqui, sem qualquer pretensão, é claro, de esgotar o tema, é a continuidade do ordenamento jurídico também no âmbito administrativo, com a observância dos precedentes firmados em demandas repetitivas, de modo que o contribuinte possa confiar na Administração Tributária, com a certeza de que receberá um tratamento isonômico, o que inclusive poderá contribuir para a diminuição do alto volume de litígios.

Referências

- MACHADO, Hugo de Brito. "O Novo CPC". *Jornal O Povo*, de 30/6/2010. Disponível em: <<http://qiscombr.winconnection.net/icet/paginas/interna.asp?pag=artigoslista>>.
- BARROS, Janete R. L. de. "A busca da solução para as demandas repetitivas no primeiro grau de jurisdição e o pretendido efeito vinculante no NCPC". "Primeiros comentários ao Novo Código de Processo Civil. Artigo por artigo. São Paulo: RT, 2015, p. 75".
- LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária: decadência e prescrição*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 80.
- DIDIER JUNIOR, Fredie. "Reconhecimento de precedente judicial é principal mudança do Novo Código de Processo Civil". 2013. Disponível em: <<http://www.amcham.com.br/comites/regionais/amcham-sao-paulo/noticias/2013/reconhecimento-de-precedente-judicial-e-principal-mudanca-do-novo-codigo-de-processo-civil>>.
- TORRES, Ricardo Lobo. "Processo Administrativo Tributário". In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Processo Administrativo Tributário*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1999, p. 167.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*, São Paulo: Noeses, 2009, p. 407.

Precedentes Obrigatórios dos Tribunais Superiores e o Processo Administrativo Tributário

KAREM JUREIDINI DIAS*
VICTOR DE LUNA PAES**

1. Introdução

O Novo Código de Processo Civil, doravante denominado NCPC, impacta consideravelmente no Processo Administrativo Fiscal, a exemplo da maximização do princípio do contraditório¹, do dever de fundamentação das decisões, ali incluídos os elementos essenciais da sentença², do direito de obter em prazo razoável a solução satisfativa do pleito³, bem como do dever de observância dos precedentes judiciais.

Quer nos parecer que um dos principais impactos do processo civil no âmbito dos processos administrativos tributários está na força atribuída aos precedentes, buscando a eficiência e a isonomia por meio da uniformização jurisprudencial.

* Mestre e Doutora pela PUC-SP. Ex-Conselheira e Membro da CSRF/MF. Professora do IBET e dos cursos de especialização da FGV/GV-Law. Advogada.

** Especialista em Direito Material Tributário pelo Instituto de Estudos Tributários – IBET. Ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas/SP. Advogado.

¹ Artigos 7º, 9º e 10 do NCPC.

² Artigo 489 e 927, § 4º, do NCPC.

³ Artigo 4º do NCPC.

Notamos que, com a novel sistemática, a subsunção de determinado caso à norma geral e abstrata, dela decorrendo o comando individual e concreto, no âmbito do controle difuso de constitucionalidade e legalidade, cedeu espaço à coletivização das demandas, com o julgamento dos processos a partir de um comando de cunho geral.

Os precedentes obrigatórios dos tribunais superiores, nos termos do artigo 927 do NCPC são: (i) as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; (ii) os enunciados de súmula vinculante; (iii) os acórdãos em incidente de assunção de competência; (iii) os acórdãos em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; e (iv) os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, em matéria constitucional e infraconstitucional, respectivamente.

Tais precedentes são vinculantes quanto ao seu conteúdo. Só duas hipóteses afastam a vinculação, quais sejam: a superação e a distinção.

A superação (“overruling”) é técnica por meio da qual resta demonstrado que o precedente tido por qualificado não mais reflete a posição do Poder Judiciário em determinada matéria; ao passo que, na distinção (“distinguishing”), deve haver a demonstração de que o caso fático julgado difere, ainda que parcialmente, daquele apontado como paradigmático. Tanto a superação quanto a distinção obviamente devem ser motivadas, caso se pretenda a desvinculação do conteúdo do precedente qualificado.

Procuramos aqui demonstrar que o tratamento vinculante atribuído ao precedente não se opera apenas no âmbito do Poder Judiciário, aplicando-se, do mesmo modo, aos processos administrativos fiscais – federais, estaduais ou municipais. Ressalvamos que tratamos da vinculação ao processo administrativo fiscal, porquanto neste se desenvolve atividade jurisdicional, e não à atividade administrativa de um modo geral, posto que, para esta, a norma processual não se lhe aplica automaticamente.

Retornando à vinculação dos precedentes ao processo administrativo fiscal, sintaticamente, é evidente que as disposições do NCPC são aplicadas não apenas subsidiariamente, mas também supletivamente ao processo administrativo fiscal⁴. Não olvidamos que o processo adminis-

⁴ O artigo 15 do NCPC preceitua que “Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.”

trativo possui jurisdição, ainda que atípica, e, ao exercer atividade jurisdicional, a ele também são vinculantes, semanticamente, as razões de decidir dos precedentes qualificados, a teor do artigo 503, § 1º e incisos (naquelas hipóteses específicas dos incisos do § 1º)⁵, c/c o artigo 1.038, § 3º⁶, ambos do NCPC.

Não bastasse, em análise pragmática, também se confirma a vinculação dos precedentes qualificados ao processo administrativo, na medida em que favorece a realização do princípio da eficiência pelo Poder Público e atribui eficácia social ao crédito tributário.

2. Os precedentes atribuem eficácia social ao crédito tributário

O crédito tributário pode ter sido constituído unilateralmente, sem a participação do contribuinte ou responsável legal, como no caso do lançamento de ofício. Ainda que não seja lançamento de ofício, válido lembrar que se trata sempre de uma imposição (“ex lege”), e não de norma “ex voluntate”. Justamente por se tratar de imposição “ex lege”, e, mais ainda, no lançamento de ofício, unilateralmente constituído, tem-se por necessário o controle de legalidade “interna corporis”. Esse controle é exercido pelos respectivos órgãos de julgamentos⁷.

O grande volume de processos que existe no Poder Judiciário decorre, especialmente, da alta complexidade das normas em matéria tributária, normas estas que, justamente por gerarem uma série de debates

⁵ Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.

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

I – dessa resolução depender o julgamento do mérito;

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

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

⁶ Art. 1.038. O relator poderá:

§ 3º O conteúdo do acórdão abrangerá a análise dos fundamentos relevantes da tese jurídica discutida.

⁷ A exemplo da DTJ (Delegacia Tributária de Julgamento) e do TIT (Tribunal de Impostos e Taxas), na Secretaria da Fazenda em São Paulo, e da DRJ (Delegacia de Julgamento) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no âmbito da Receita Federal do Brasil.

no que tange à sua correta interpretação, levam as partes interessadas a litigar em Juízo ou na esfera administrativa.

Com a evolução da legislação processual pátria, especialmente com a pacificação dos precedentes, aumenta-se o grau de confiança dos contribuintes em relação ao ente estatal, gerando a diminuição das demandas em andamento, o que, por conseguinte, acaba por minimizar custos a todas as partes envolvidas.

Na premissa de que os precedentes passem a, de fato, servir de supedâneo para novos julgamentos, propiciado está um ambiente de confiança. Quando há confiança, menor é a rejeição do administrado em se curvar àquela obrigação confirmada pelo Poder Judiciário. Na pragmática tem-se, então, maior eficácia social para o crédito tributário.

Como escrevemos outrora⁸, o crédito tributário tem maior aceitação – eficácia social – quanto mais a obrigação tributária constituída esteja em conformidade com o ordenamento jurídico. Desde logo nos vem à mente sugestão de critério que não precisaria estar expresso, mas que a pragmática nos indica que seria salutar fosse determinado como regra geral, com o fim de visar não só à constituição do crédito tributário pautada na legalidade, como também a sua eficácia.

Esse critério corresponde à observância, pelas autoridades administrativas dos diversos entes federados, de constituição de obrigação tributária que corresponda integralmente à apuração determinada em Lei e/ou Constituição Federal, tal qual interpretada pelos Tribunais Superiores em precedentes qualificados, eliminando-se, por exemplo, a possibilidade de cobrança isolada de ilícito por meio de tributo.

Neste sentido, o advento do NCPC solidificou as bases de um sistema processual fincado nos valores da eficiência, da isonomia e da segurança jurídica, prestigiando os precedentes, os quais devem, por isso, servir de supedâneo para novos julgamentos, tornando viável prever os resultados das decisões futuras, bem como propiciando um ambiente de confiança e de maior eficácia na realização do crédito tributário.

A proteção da confiança e da isonomia foi consagrada expressamente no § 4º do artigo 927 do NCPC, na medida em que a não adoção ou

⁸ DIAS, Karem Jureidini. A Eficácia Social do Crédito Tributário. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (COORDENADOR). *Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Professor Aires Barreto* – São Paulo: Quartier Latin, p. 416/417, 2011.

modificação de jurisprudência pacificada, Súmula ou tese adotada em julgamentos repetitivos deve ser devidamente fundamentada, porquanto devem ser considerados, nos termos da norma, “os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.”⁹

O administrado precisa da confiança, e ela depende da boa-fé objetiva da Administração Pública para orientar, sob o manto do princípio da legalidade, os contribuintes, seja em relação a aspectos operacionais (a exemplo do cumprimento de obrigações acessórias ao crédito tributário), seja com referência à própria incidência tributária ou à apuração do crédito decorrente. Neste sentido, a observância, pela Administração Pública, dos precedentes qualificados emanados pelos Tribunais Superiores, é condição “sine qua non”, já que é deles que se extrai a melhor interpretação da lei.

Essa orientação é tão necessária para o exercício dos direitos e deveres dos administrados, quanto essencial para que se alcance cada vez mais transparência na atuação da fiscalização e proteção dos contribuintes acerca das orientações baixadas pela Administração Tributária.

⁹ As questões atinentes à redução da litigiosidade, a qual somente poder ser proveniente da confiança, imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários, foi muito bem desenvolvida por Gisele Barra Bossa, Bruno Nepomuceno de Souza e Guilherme Saraiva Grava, em estudo realizado no âmbito do Núcleo de Estudos Fiscais – NEF (FGV), quando da análise do funcionamento do CARF sob a perspectiva da prolação de suas decisões em cotejo com as decisões prolatadas no âmbito do Poder Judiciário: “Outro aspecto relevante diz respeito à legitimação das decisões perante o Judiciário. Quanto a este ponto, tem-se presente que o Ministério da Fazenda não pode decidir pela insubsistência do auto de infração em um momento (via CARF/PGFN) e, na sequência, questionar sua própria decisão no Judiciário (via PGFN). Trata-se de situação institucional bipolar que revela confusão entre aplicar a legalidade do sistema ou apegar-se à precária presunção de legalidade do auto de infração. Com efeito, deve ser afastada a percepção de que quando o CARF decide desfavoravelmente aos precários autos de infração está agindo contra a Receita Federal. Na verdade, quando isso acontece, é sinal de que o órgão está assumindo e cumprindo sua derradeira missão institucional: atuar com imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários. Nesse sentido, coopera com a Receita Federal, com a PGFN e mesmo com o Poder Judiciário, estancando problemas com critérios técnicos, reduzindo a indústria do contencioso e tornando o fisco mais célere e eficiente. Alimentar esta “disputa” entre órgãos do próprio Ministério da Fazenda contraria justamente a premissa do desenvolvimento através do fortalecimento das instituições (**Conselho administrativo de recursos fiscais: segurança jurídica e redução do contencioso**. Disponível em <http://www.nucleodeestudosfiscais.com.br/files/upload/2015/03/20/projeto-carf-versao-preliminar.pdf>. Último acesso em 30.01.2017, p. 6-7).

Os contribuintes precisam estar, ao máximo, cientes dos parâmetros que devem ser utilizados pela fiscalização para a apuração do crédito tributário. Quanto mais o contribuinte conhecer os critérios determinados pelo Poder Executivo, e não rechaçados pelo Poder Judiciário, mais ele estará apto ao exercício de sua tarefa de fiscalização e apuração do crédito tributário – colaboração com a Administração Pública – ou, no limite, estará ciente dos riscos envolvidos e, nessa medida, apto a demandar, ainda que do Poder Judiciário, a proteção do seu direito¹⁰.

Nessa toada, de suma importância, como fonte de orientação fiscal e de fortalecimento da segurança jurídica, a teoria dos precedentes, coletivizando as decisões judiciais. Assim, bem-vinda a novel sistemática dos Recursos Repetitivos ou Representativos de Controvérsia, além dos demais precedentes qualificados, alargando a previsibilidade jurisprudencial, antes mais restrita às Súmulas Vinculantes, às decisões em controle concentrado de constitucionalidade, ou, ainda, às hipóteses em que havia a edição de Resolução do Senado Federal, nos casos de decisão em controle difuso que afastassem normas do ordenamento jurídico.

E, seguindo essa linha, mais bem-vinda ainda a alteração, em 2015, no Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que estende a observância das decisões tomadas em sede de Recursos Repetitivos ou Representativos de Controvérsia aos julgamentos administrativos¹¹.

Bem verdade que nem todos os Tribunais Administrativos seguiram imediatamente nessa toada, omitindo-se, por enquanto, acerca da obrigatoriedade da observância dos precedentes. Tal omissão não impede, “per si”, a aplicação do precedente, porquanto a previsão do processo

¹⁰ No que tange à proteção do contribuinte em face das orientações da administração tributária, o ordenamento jurídico enfaticamente protege a confiança do administrado na boa-fé objetiva da Administração Pública. Como bem lembra Misabel Abreu Machado Derzi, o Brasil tem “a ordem positiva mais forte em segurança jurídica e em direitos e garantias dos contribuintes” (**Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 320). Não por outro motivo que o parágrafo único do artigo 100 do Código Tributário Nacional dispõe que a observância das normas complementares pelo contribuinte exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

¹¹ Conforme artigo 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria MF nº 343/2015).

civil se lhe aplica supletivamente¹². Contudo, a orientação regimental é um importante instrumento a conferir segurança jurídica, tanto aos contribuintes quanto aos Representantes Fazendários e aos próprios julgadores.

Apoiando-nos no escólio de PAULO CÉSAR CONRADO e de RODRIGO DALLA PRIA¹³, a jurisdição é atividade exercida no âmbito das normas processuais, a teor do artigo 13 do NCPC. O Tribunal Administrativo exerce jurisdição, ainda que atípica e, enquanto jurisdição, sua atividade é regida pelas normas processuais, inclusive, subsidiária e supletivamente, pelo Novo CPC.

Os Tribunais Administrativos Fiscais exercem jurisdição para efetivar, ao final e ao cabo, um controle de legalidade “interna corporis”. A revogação é atividade que incumbe apenas à Administração Pública, enquanto que a anulação incumbe tanto ao Poder Executivo quanto ao Judiciário. Para que haja a anulação do ato, ou a sua invalidação, deve ele mesmo possuir vícios em relação aos seus elementos. Noutras palavras, ao Poder Executivo também cabe a anulação do ato no caso de superveniência de vício em sua constituição, vício esse que pode ser identificado devido à alteração da ordem jurídica promovida pela publicação de um precedente de aplicação obrigatória.

Neste sentido o artigo 37 da Constituição Federal. Ora, o Estado só pode tributar aquilo que é devido, posto que a movimentação da máquina estatal para a cobrança de um objeto que não será alcançado, por indevido, torna ineficiente a sua atuação, sempre tão cara à sociedade. Exponenciando o prejuízo, uma atuação ineficiente tende a redundar numa futura condenação em verbas sucumbenciais, caso inevitável o processo judicial. As verbas sucumbenciais, comparativamente com o antigo CPC, tornaram-se mais gravosas para a Fazenda Pública.

Importante, por isso, que os Tribunais Administrativos, melhor dizendo, os órgãos julgadores do contencioso administrativo fiscal, atentos ao fato de que a não observância de determinados precedentes tende a resultar no ajuizamento de medidas judiciais que seriam desnecessárias e, ao final, onerosas à própria Fazenda, observem tais pre-

¹² Artigo 15 do NCPC.

¹³ Aplicação do Código de Processo Civil ao processo administrativo tributário. In: CONRADO, Paulo César – ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (COORDENADORES). **CPC e seu impacto no Direito Tributário**, São Paulo: FiscoSoft / Thomson Reuters, p. 254/255.

Como defende Hart¹⁵, a aplicação de uma regra a uma pessoa em particular demanda atenção para a subsunção de seu caso à regra, porquanto as regras têm uma combinação de conduta regular, sem afastar a possibilidade de existir uma situação tal que distinga essa conduta como padrão. Com alguma restrição, já tomamos esse postulado em nosso socorro¹⁶, justamente para defender que é devida especial atenção ao caso concreto, mormente ao aspecto distintivo da conduta padrão, prescrita ou esperada.

Na análise acerca da aplicabilidade de um precedente a um caso concreto, deve ser avaliado se foi abordada a situação fática similar à do caso concreto, não permitindo distinção daquela situação cuja decisão vinculante pode vir a irradiar efeitos. Para tanto, necessário que tenha havido, no julgamento do repetitivo, a precisa delimitação no âmbito do próprio pressuposto fático.

Outros elementos sistêmicos também afetam a aplicação do precedente, e, acreditamos, influenciam a revisão do fato jurídico tributário, mormente quanto à amplitude cognitiva. No processo administrativo, a cognição factual é muito mais ampla do que no processo judicial, de modo que é muito importante verificar se o caso concreto pode se subsumir ou não ao precedente qualificado. O próprio Tribunal Administrativo Federal, que tem a previsão de aplicar obrigatoriamente as decisões dos Recursos Representativos de Controvérsia, muitas vezes se depara com a falta de parâmetros para aplicá-las aos casos concretos¹⁷. Poderíamos ter decisões mais céleres e uniformes se houvesse uma forma de orientação acerca da extensão e aplicação dos julgados referenciados.

Ilustramos o problema com o exemplo do julgamento administrativo acerca do prazo decadencial para os tributos sujeitos ao lançamento por

homologação. Por meio do Recurso Especial nº 973.733/SC¹⁸, submetido à sistemática do Recurso Repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça definiu a contagem do prazo da seguinte forma: caso não haja acusação de dolo e havendo pagamento parcial, de se aplicar o “dies a quo” do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional; de outra parte, não se verificando o pagamento parcial, ou nos casos em que houver dolo, deve ser aplicado o “dies a quo” do artigo 173, inciso I, do mesmo diploma legal¹⁹.

Ocorre que, no confronto das peculiaridades de tantos casos concretos, urge orientar acerca da extensão da regra ou do conceito mesmo de pagamento parcial. Essa regra se aplicaria aos casos em que o contribuinte não efetuou pagamento parcial, porque apurou prejuízo fiscal? Uma significativa quitação por meio de compensação não demandaria o mesmo tratamento que um ínfimo pagamento parcial? As retenções na fonte não se equiparam a um pagamento parcial? Acertadamente, neste caso, o Tribunal Administrativo Federal equiparou as compensações e as retenções na fonte, porquanto formas de quitação, ao pagamento²⁰.

De fato, a flexibilização na análise de provas – tão privilegiada pela tarefa jurisdicional atípica do Tribunal Administrativo – não impera no exercício da competência jurisdicional típica, mormente no âmbito dos Tribunais Judiciais Superiores. Daí se infere que o órgão julgador administrativo, enquanto no exercício da função jurisdicional atípica, justamente por possuir maior amplitude cognitiva, inclusive no que concerne à valoração das provas, deve apreciar com parcimônia os efeitos do precedente qualificado trazido à baila no bojo de dado processo administrativo.

No processo administrativo, é mais significativa a valoração sobre o fato, enquanto processo de conhecimento da ocorrência no mundo

¹⁵ HART, Herbert Lionel Adolphus. *O conceito de direito*. Trad. A. Ribeiro Mendes. 3ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994, p. 95.

¹⁶ DIAS, Karem Jureidini. *Fato Tributário: Revisão e efeitos jurídicos*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 306.

¹⁷ Quando o Regimento Interno do CARF cita que deve haver a reprodução do precedente, não se deve olvidar da dificuldade da dita reprodução, no mais das vezes, no processo administrativo, porquanto a competência do julgador administrativo é diferente daquela exercida no processo do judicial. Como dito, no processo judicial, há menos abertura para a valoração de um fato, sendo possível que determinado elemento fático conduziria, se considerado, a conclusão diversa.

¹⁸ Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, Relator Ministro Luiz Fux, sessão de 12/08/2009.

¹⁹ “PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE”.

²⁰ Excepcionou-se da quitação apenas a utilização de prejuízo fiscal, já que este participa mesmo da formação da base de cálculo.

fenomênico, sendo possível que eventuais elementos do fato sejam suficientes a distinguir o caso concreto para efeito de afastar ou não a aplicação do precedente qualificado.

Aliando a força do precedente e a necessidade de sua observância pelo Tribunal Administrativo ao fato de que o processo administrativo tem por finalidade o controle de legalidade “interna corporis”, defendemos o interesse da Administração Pública na análise de provas, inclusive trazidas no curso do processo administrativo, por quaisquer das partes. Os limites para o conhecimento das provas posteriormente trazidas dependem, contudo, de motivação e desde que estas possibilitem, nos termos do nosso escopo, a verificação ou não da subsunção do caso concreto à aplicação do precedente, bem como não reflitam tentativa de tumulto processual.

Sobre a produção das provas, e nesse aparte, também se aplicam ao processo administrativo as orientações do processo civil, relativas aos princípios da cooperação²¹ e da boa-fé²², além da inserção da figura da distribuição dinâmica do ônus da prova (artigo 373, § 1º), que tende a resolver diversas lides, em juízo ou na esfera administrativa²³, possibilitando inclusive a determinação para que a Fazenda traga aos autos prova de difícil produção pelo contribuinte. A validade das provas juntadas no curso do processo administrativo depende da faculdade conferida à outra parte de se manifestar, respeitando-se o contraditório.

Justamente em razão da necessária cognição factual para a subsunção de um caso concreto ao precedente qualificado é que destacamos a necessidade de que o julgamento do precedente pelo Poder Judiciário tenha o condão de delimitar precisamente o alcance de sua aplicação.

Para tanto, de um lado precisa estar delimitado o objeto de abrangência que pode ser alcançado pelo precedente e, por outro lado, o pre-

²¹ Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

²² Art. 5º Aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé.

²³ Isto se dará especialmente nos casos em que haja impossibilidade ou excessiva dificuldade de cumprir o encargo, ou mesmo em casos de maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, como narra o próprio § 1º. Faz-se, contudo, a ressalva de que, a teor do seu § 3º, “A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando: I – recair sobre direito indisponível da parte; II – tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”

cedente deve ser completo o suficiente para permitir a sua não aplicação – ou o esclarecimento acerca da sua necessária aplicação – nos casos que possuem o mesmo comando geral em discussão, mas têm peculiaridades que lhe retiram do lugar comum daqueles outros idênticos ao do “leading case”.

Noutras palavras, é imperioso admitir que a especificidade de um caso concreto, julgado no âmbito dos precedentes vinculantes, refere-se a alguma conduta padrão, cuja decisão reportar-se-á a uma ideia, que deverá ser reproduzida para um grupo, como previsto para as decisões proferidas na sistemática dos precedentes qualificados. Não por outra razão ser absolutamente defensável que, nas decisões proferidas sob tal sistemática, considerações sejam feitas em relação a especificidades não necessariamente aplicadas àquele caso tratado no julgado emblemático.

Com a sistemática da repercussão geral e do recurso representativo da controvérsia, por exemplo, a questão principal a ser julgada não é mais aquela individual presente no recurso, mas sim a própria tese sob discussão. A título ilustrativo, no âmbito do STF, a configuração do recurso extraordinário transformou-se e o seu objeto primordial, antes referido ao julgamento do direito individual envolvido, passou a ser a solução de questões constitucionais de interesse de toda a coletividade, conferindo-lhe eficácia “erga omnes”.

Daí a possibilidade, senão a necessidade, de o Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça conhecerem de fundamentos além dos expostos nos recursos excepcionais repetitivos e apreciarem, de forma tão completa e aprofundada quanto possível, as questões constitucionais e legais subjacentes. É o que a Ministra Ellen Gracie dispôs na análise da Repercussão Geral nos Recursos Extraordinários nº 614.232/RS²⁴ e 614.406/RS²⁵: “Isso porque presente a repercussão jurídica a revelar que a matéria ultrapassa os interesses subjetivos da causa, nos termos do art. 543-A, parágrafo primeiro, do CPC.”

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral na Questão de Ordem no AgRg no Recurso Extraordinário nº 614.232/RS. Relatora Ministra Ellen Gracie Julgamento em 20/10/2010.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral na Questão de Ordem no AgRg no Recurso Extraordinário nº 614.406/RS. Relatora Ministra Ellen Gracie. Julgamento em 20/10/2010.

Nessa toada, absolutamente defensável que sejam analisadas as consequências da (i) legitimidade da norma, considerando o maior campo possível, ou, ao menos, que sejam especificados, de forma clara, os limites de aplicação da decisão proferida no recurso representativo da controvérsia.

Atualmente, calorosos debates são travados na formação do precedente vinculante, mormente sobre a necessidade de apreciação de elementos e argumentos não debatidos desde a origem naquele feito, muitas vezes determinados “extra causa”. Consideramos ser bastante relevante, quando da análise acerca da aplicabilidade ou não de um precedente a um caso concreto, a verificação do que está “fora da causa”.

Sobre este aspecto, outras discussões tomam relevo, como a adoção do “amicus curiae”. Não à toa, o NCPC prevê que, em caso de multiplicidade de recursos excepcionais com fundamento em idêntica questão de direito, o Presidente ou o Vice-Presidente do Tribunal “a quo” deve selecionar dois ou mais recursos representativos da controvérsia, com a consequente suspensão dos demais processos pendentes.

Assim, tem-se que, na medida em que houver a eleição dos “processos-modelo”, deve ser permitido, nestes julgamentos, não só o ingresso de “amicus curiae”, como também o amplo debate acerca de todas as causas de pedir que possam ser importantes para o devido deslinde da questão posta em Juízo, mesmo que em detrimento do prequestionamento, outrora tão importante (na sistemática dos processos individuais). Vale dizer, flexibiliza-se até mesmo a regra do prequestionamento para viabilizar a subsunção do julgado ao maior número de causas possíveis ou de possibilitar a motivação de sua não aplicação a determinado caso concreto.

E toda essa discussão torna-se ainda mais importante com a expressa determinação, no NCPC, da vinculação das razões de decidir, vale dizer, os fundamentos determinantes da decisão são expressamente vinculantes²⁶. Nessa esteira, é necessária também especial atenção ao relatório do acórdão, no qual se estabelecerá o pressuposto fático sobre o qual se repetirá a eficácia da decisão qualificada como precedente de observância obrigatória.

²⁶ Tanto assim que o artigo 1.038 do NCPC estabelece que o Relator do repetitivo poderá até solicitar ou admitir manifestações de pessoas ou entidades com interesse na controvérsia, além de poder realizar audiências públicas.

4. Conclusão

O Processo Administrativo Fiscal, assim entendido como o meio pelo qual se exerce jurisdição atípica para positivar o direito sob litígio, deve observar os precedentes obrigatórios dos Tribunais Judiciais Superiores.

Sua vinculação a tais precedentes independe de previsão específica nas normas que regem os processos administrativos, porquanto as disposições do novo CPC ao processo administrativo fiscal se aplicam, inclusive de forma supletiva (artigo 15 do NCPC). Nada obstante, a existência de previsão legal pode dirimir dúvidas e trazer maior segurança jurídica para o Representante da Fazenda Pública e para o contribuinte, seja confortando o não oferecimento de eventual recurso, seja conferindo maior eficiência e isonomia ao processo.

Diferentemente do que ocorre no âmbito da jurisdição processual administrativa, a Administração Tributária, de um modo geral, está submetida de forma vinculada às normas e determinações do Poder Executivo, não lhe sendo possível a aplicação “ipso facto” das normas processuais previstas no NCPC. Necessário, neste caso, que o Poder Executivo expressamente autorize e oriente as autoridades administrativas a praticar os atos de forma compatível com os precedentes qualificados, como se verifica da Portaria PGFN 502/16.

Aconselhável que os entes federados assim prossigam, provendo orientação “interna corporis”, dado o benefício que representa a convergência dos Poderes no tratamento e na melhor interpretação conferida à lei tributária.

É notória a complexidade da legislação fiscal em nosso País e a consequência que dela decorre, seja no custo Brasil, majorado pela insegurança jurídica, seja no volume de processos e na decorrente morosidade na solução de litígios que assola o Poder Judiciário.

O atual processo civil privilegiou o precedente, atribuindo-lhe força vinculante, a fim de concretizar os princípios da isonomia, da eficiência e da segurança jurídica. A uniformização jurisprudencial reduz a litigiosidade no âmbito fiscal, propiciando orientação sobre a melhor interpretação da lei, positivando “erga omnes” a sua aplicação. A teoria dos precedentes também afasta a quase loteria nas decisões tributárias, oriundas especialmente das divergências na interpretação da lei, além de possibilitar maior eficácia no controle dos atos da Administração Pública.

Acreditamos que a coletivização das decisões também tenha beneficiado a própria realização do crédito tributário. O crédito tributário tem maior eficácia social, quanto mais a obrigação tributária constituída esteja em conformidade com o ordenamento jurídico. Para tanto, deve haver a observância, pelas autoridades administrativas dos diversos entes federados, de constituição de obrigação tributária que corresponda integralmente à apuração determinada em Lei e/ou Constituição Federal, tal qual interpretada pelos Tribunais Superiores em precedentes qualificados.

Nada obstante, a aplicação do precedente merece atenção. Em primeiro lugar, mister verificar se há superação ou não do precedente. Ultrapassada a primeira verificação, há que se averiguar se não é o caso de escolher o melhor precedente, hipótese em que mais de um potencialmente se aplique.

Ainda, a aplicação do precedente depende da análise da subsunção do caso concreto. Para a subsunção do caso concreto ao precedente, os elementos fáticos do caso concreto devem ser apreciados em face dos relevantes fundamentos da decisão proferida no precedente qualificado. Nesse mister, privilegiada deve ser a tarefa jurisdicional atípica do Tribunal Administrativo na análise de provas e na flexibilização que possibilita a amplitude cognitiva.

Para a melhor aplicação da determinação normativa contida no precedente qualificado ao caso concreto, importante também que esteja expressamente delimitado, no precedente vinculante, o alcance da sua aplicação. Relevante que fique, ao mesmo tempo, delimitado o objeto de abrangência que pode ser alcançado pelo julgado com força vinculante e, que tal decisão seja completa o suficiente a viabilizar a sua não aplicação – ou o esclarecimento acerca da sua necessária aplicação – nos casos que possuem o mesmo comando geral em discussão, mas têm peculiaridades que lhe retiram do lugar comum daqueles outros idênticos ao de “leading case”.

Nessa toada, especial atenção é conferida ao relatório do acórdão, no qual se estabelece a qual pressuposto fático se deve repetir a eficácia daquela decisão qualificada.

Referências

BOSSA, Gisele Barra – SOUZA, Bruno Nepomuceno – GRAVA, Guilherme Saraiva. **Conselho administrativo de recursos fiscais: segurança jurídica**

e redução do contencioso. Versão preliminar. Disponível em <http://www.nucleodeestudosfiscais.com.br/files/upload/2015/03/20/projeto-carf-ver-sao-preliminar.pdf>. Último acesso em 30.01.2017.

CONRADO, Paulo César; PRIA, Rodrigo Dalla. Aplicação do Código de Processo Civil ao processo administrativo tributário. In: CONRADO, Paulo César – ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (COORDENADORES). **CPC e seu impacto no Direito Tributário**. São Paulo: Fiscosoft / Thomson Reuters.

CURY, Renato José. Arts. 85 a 87. In TUCCI – José Rogério Cruz – FILHO – Manoel Caetano Ferreira, APRIGLIANO, Ricardo de Carvalho – DOTTI, Rogéria Fagundes – MARTINS, Sandro Gilbert (coordenadores). **Código de Processo Civil Anotado**. São Paulo: AASP – Associação dos Advogados de São Paulo e OAB Paraná, 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

DIAS, Karem Jureidini. **Fato Tributário: Revisão e efeitos jurídicos**. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. A Eficácia Social do Crédito Tributário. In: DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (COORDENADOR). **Tributação e Desenvolvimento – Homenagem ao Professor Aires Barreto** – São Paulo: Quartier Latin.

FERNANDES, Luis Eduardo Simardi. Arts. 926 a 928. In TUCCI – José Rogério Cruz – FILHO – Manoel Caetano Ferreira, APRIGLIANO, Ricardo de Carvalho – DOTTI, Rogéria Fagundes – MARTINS, Sandro Gilbert (coordenadores). **Código de Processo Civil Anotado**. São Paulo: AASP – Associação dos Advogados de São Paulo e OAB Paraná, 2015.

GAMA, Tácio Lacerda. A Sanção pelo Exercício Irregular de Competências Jurídicas: uma análise estrutural. **Congresso Nacional de Estudos Tributários VI – Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual**. São Paulo, Noeses, 2009.

HART, Herbert Lionel Adolphus. **O conceito de direito**. Trad. A. Ribeiro Mendes. 3ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1994.

LOSANO, Mario G. **Sistema e estrutura no direito**, vol. 02: o século XX. Trad. Lucas Limberti, São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

MELLO, Marcos Bernardes de. Contribuição ao Estudo da Incidência da Norma Jurídica Tributária. In: BORGES, José Souto Maior, **Direito Tributário Moderno**, São Paulo, José Bushatsky, 1977.

Análise da Escolha dos Precedentes nos Processos Judicial e Administrativo: Redução do Contencioso Tributário

²⁷ISABELA BONFÁ DE JESUS*

1. Introdução

O cenário enfrentado pelo ordenamento jurídico brasileiro na última década tem sido a concentração de ações em torno de alguns litigantes, seja no setor público ou privado.

Tem-se como exemplo os bancos, as empresas de telefonia, operadoras de cartões de crédito, etc. É o chamado *reapt player versus* posição fragilizada do indivíduo. Assim, para os bons e velhos estudantes de direito, saímos do famoso exemplo do *Caio x Tício* e entramos na coletividade das ações judiciais.

Tecnicamente pode-se definir como a ofensa ao direito individual ou coletivo, atingindo uma gama enorme de pessoas de forma análoga e ensejando o ajuizamento de milhares de ações com o mesmo objeto.

* Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora da Graduação e Pós-Graduação (Mestrado/Doutorado) em Direito Tributário e Processo Tributário da PUC/SP, COGEAE, Escola Paulista de Direito, Damásio, FEI. Ex-juíza do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT/SP) por 3 mandatos. Advogada e economista. Sócia titular do escritório Bonfá de Jesus Advogados.