

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

GIOVANNE DUARTE DE QUEIROZ

**A FORMAÇÃO E APLICAÇÃO DE PRECEDENTES NO JULGAMENTO DOS
RECURSOS FISCAIS: UMA ANÁLISE DA (IN)COMPATIBILIDADE DA
SISTEMÁTICA DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS DO CPC NO
ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

SANTA RITA

2020

GIOVANNE DUARTE DE QUEIROZ

**A FORMAÇÃO E APLICAÇÃO DE PRECEDENTES NO JULGAMENTO DOS
RECURSOS FISCAIS: UMA ANÁLISE DA (IN)COMPATIBILIDADE DA
SISTEMÁTICA DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS DO CPC NO
ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Coordenação de Monografia do Departamento de Ciências Jurídicas (DCJ), vinculado ao Centro de Ciências Jurídicas (CCJ), do curso de Direito da Universidade Federal da Paraíba (UFPB), como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. M.e Alex Taveira dos Santos

SANTA RITA

2020

**Catalogação na publicação
Seção de Catalogação e Classificação**

Q3f Queiroz, Giovanne Duarte de.

A formação e aplicação de precedentes no julgamento dos recursos fiscais: uma análise da (in)compatibilidade da sistemática de resolução de demandas repetitivas do CPC no âmbito do processo administrativo tributário / Giovanne Duarte de Queiroz. - Santa Rita, 2020.

86 f.

Orientação: Alex Taveira dos Santos.
Monografia (Graduação) - UFPB/DCJ/Santa Rita.

1. Direito Processual Tributário. 2. Processo administrativo tributário. 3. Precedentes. 4. Demandas repetitivas. I. Santos, Alex Taveira dos. II. Título.

UFPB/CCJ

CDU 34

GIOVANNE DUARTE DE QUEIROZ

**A FORMAÇÃO E APLICAÇÃO DE PRECEDENTES NO JULGAMENTO DOS
RECURSOS FISCAIS: UMA ANÁLISE DA (IN)COMPATIBILIDADE DA
SISTEMÁTICA DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS DO CPC NO
ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Coordenação de Monografia do Departamento de Ciências Jurídicas (DCJ), vinculado ao Centro de Ciências Jurídicas (CCJ), do curso de Direito da Universidade Federal da Paraíba (UFPB), como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. M.e Alex Taveira dos Santos

Banca Examinadora:

Data de Aprovação: ____/____/_____.

Prof. Me. Alex Taveira dos Santos
(Orientador)

Profa. Me. Herleide Herculano Delgado
(Examinadora Externa)

Prof. Dr. Roberto Moreira de Almeida
(Examinador Interno)

A todos que trilharam essa jornada ao meu lado.

AGRADECIMENTOS

À minha família: meus queridos pais, Luiz e Glícia, e meu irmão Danilo, que são a égide de toda a minha trajetória neste mundo. Por me apoiarem e me edificarem como ser humano. Por serem a razão pela qual eu agradeço todos os dias por estar vivo.

À Lília, minha namorada, amiga, e confidente. Minha dupla (infalível) de provas, artigos e trabalhos acadêmicos. Minha companheira de aventuras. Por todas as manhãs que pegamos a estrada ao som de *Beatles* e *All Time Low*. Por todas as noites em claro estudando para provas, escrevendo trabalhos, e testando as melhores experiências culinárias do mundo. À você, minha pesquisadora tributarista, que transborda amor e carinho em cada gesto e palavra.

Ao meu orientador, professor e amigo Alex Taveira dos Santos, por despertar minha vocação pelo Direito Público desde o início da graduação. Pelo apoio incondicional aos meus estudos na área do Direito Tributário, um ramo jurídico tão complexo e, ao mesmo tempo, tão fascinante. Pela dedicação imensurável à formação profissional, acadêmica e humana de todos os seus alunos, dentro e fora da sala de aula. Mais que um privilégio, é uma honra poder contar com você, Alex.

Aos meus queridos professores e professoras da Universidade Federal da Paraíba, em especial, Waldemar Aranha, Adriano Godinho, Manuela Braga e Alana Araújo, cujos ensinamentos transpassaram as esferas jurídica e acadêmica. Cujo brilhantismo e dedicação ao magistério fomentaram ainda mais o meu desejo de seguir a carreira de professor universitário em um futuro próximo. Minha eterna gratidão a todos(as).

Aos advogados e advogadas com os quais tive a honra de trabalhar. À Myriam, Andressa e Karol, por todos os ensinamentos, risadas, debates e puxões de orelha. A Eduardo e Miro, por demonstrarem a real nobreza do exercício da advocacia. Por serem exemplos de profissionais íntegros, comprometidos e, acima de tudo, humanos.

A todos os meus amigos e amigas, de dentro ou de fora da Universidade, que percorreram essa jornada ao meu lado. Sem os quais não seria a pessoa que sou hoje. Sem os quais não haveriam tantos motivos para celebrar a vida. Com os quais eu passarei o resto dos meus dias – bons ou ruins – comemorando, rindo e sendo grato por tê-los comigo.

Aos meus companheiros da gestão “O trabalho não para”, do Centro Acadêmico Manoel Mattos, e do Movimento EnFrente, que mostraram a importância de lutar pelos estudantes e pela Universidade Pública. Aqui, registro meu orgulho e satisfação de ter feito parte da história do nosso DCJ.

*“You can be standing right in front of the truth and
not necessarily see it, and people only get it when
they're ready to get it.”*

(George Harrison)

RESUMO

O presente trabalho está inserido na área temática do Direito Processual Tributário e do Direito Processual Civil. Tem como objetivo estudar a teoria dos precedentes e sua compatibilidade com o processo administrativo fiscal brasileiro, especificamente, no tocante à resolução de demandas repetitivas e à formação e uniformização da jurisprudência tributária na esfera administrativa. Com o advento do Código de Processo Civil de 2015 (CPC), o regramento processual brasileiro sofreu diversas mudanças paradigmáticas. Por expressa determinação do art. 15, as normas processuais do código devem ser aplicadas supletiva e subsidiariamente a todos os processos administrativos, dentre eles, o processo administrativo tributário (PAT). Notavelmente diante do cenário hodierno, marcado por uma litigiosidade excessiva e pela eternização dos conflitos, constata-se que o sistema processual tributário brasileiro está muito aquém de um padrão racional de resolução de conflitos. Na busca por alternativas para desafogar o Judiciário e, ao mesmo tempo, conferir maior celeridade e estabilidade às lides tributárias, o sistema administrativo de precedentes e de julgamentos de demandas de massa se mostra um importante vetor de mudança na atual conjuntura. Partindo do modelo de julgamento de recursos repetitivos adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o trabalho traz como constatação geral a necessidade de compatibilização dos institutos processuais do CPC com o sistema de precedentes e recursos repetitivos do processo administrativo fiscal, a demonstrar uma possível alternativa ao atual modelo de discussão da obrigação tributária.

Palavras-chave: Direito Processual Tributário. Processo administrativo tributário. Precedentes. Demandas repetitivas.

ABSTRACT

The present work is situated in the field of Tax Procedural Law and Civil Procedural Law. Its object is to study the theory of precedents and its application to the Brazilian administrative tax disputes, specifically, with regard to the resolution of repetitive demands and the formation and standardization of administrative tax jurisprudence. With the arrival of the 2015 Code of Civil Procedure (CPC), Brazil's procedural rules have undergone several paradigmatic changes. By express determination of its article 15, the procedural rules of the aforementioned codex must be supplementary and subsidiarily applied to all the administrative processes, among them, the administrative tax process (PAT). Notably in face of the current scenario, marked by an excessive litigation and the eternalization of conflicts, it becomes noticeable that the Brazilian tax procedural system is far below a standard of rational conflict resolution. In the search for alternatives to unburden the Judiciary system and, at the same time, provide celerity and stability to tax disputes, the administrative system of precedents and mass claims judgments shows itself to be an important vector for change in the current conjuncture. Based on the model of repetitive appeals judgment adopted by the Administrative Tax Appeals Council (CARF), this work brings as a general finding the need to incorporate the CPC procedural institutes with the system of precedents and repetitive appeals of the administrative tax process, indicating a possible alternative to the current model of tax obligation disputes.

Keywords: Tax Procedural Law. Administrative tax process. Precedents. Repetitive demands.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
Dec.	Decreto
DRJ	Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento
<i>E.g.</i>	<i>Exempli gratia</i>
PAT	Processo administrativo tributário
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
RICARF	Regimento Interno do CARF
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 NOÇÕES PRELIMINARES SOBRE O SISTEMA PROCESSUAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO	13
2.1 ASPECTOS GERAIS DO DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO	13
2.1.1 Os sistemas de resolução de conflitos tributários e a (in)existência de jurisdição nas lides administrativas.....	16
2.2 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO (PAT).....	20
2.2.1 Os impactos do CPC/2015 na resolução de conflitos tributários em âmbito administrativo.....	25
3 A TEORIA DOS PRECEDENTES E A RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS À LUZ DO CPC.....	31
3.1 NOÇÕES FUNDAMENTAIS ACERCA DO SISTEMA DE PRECEDENTES DO CPC.....	31
3.2 A RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS NO DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO	38
4 OS PRECEDENTES E AS DEMANDAS REPETITIVAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL: OS DESAFIOS E PERSPECTIVAS DE UM SISTEMA MAIS RACIONAL DE DISCUSSÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	45
4.1 REPENSANDO O SISTEMA DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS: DESJUDICIALIZAÇÃO E RACIONALIDADE NAS LIDES TRIBUTÁRIAS ATRAVÉS DO FORTALECIMENTO DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA	45
4.2 OS JULGAMENTOS DO CARF E O ATUAL SUBSISTEMA DE PRECEDENTES ADMINISTRATIVOS TRIBUTÁRIOS	53
4.3 A (IN)COMPATIBILIDADE DO CPC COM O SISTEMA ADMINISTRATIVO DE PRECEDENTES E DEMANDAS REPETITIVAS TRIBUTÁRIAS	60
4.3.1 A sistemática do CPC na formação de precedentes administrativos tributários	61
4.3.2 A sistemática do CPC na aplicação de precedentes administrativos tributários	66
5 CONCLUSÃO.....	74
REFERÊNCIAS	77

1 INTRODUÇÃO

O Brasil é um dos países que mais possuem litígios tributários no mundo. De acordo com o levantamento feito em 2020 pelo CNJ, as execuções fiscais representam 70% de todo acervo de execuções em curso no país, totalizando um percentual de 39% de todos casos pendentes e congestionados do ano de 2019. A taxa de congestionamento dos executivos fiscais chega ao patamar de 87%, com um índice de êxito de 25,8% na recuperação do passivo tributário (BRASIL, 2020).

Em linhas gerais, percebe-se que uma parcela ínfima de casos tributários chega a ter um desfecho em tempo razoável no Judiciário. A esmagadora maioria dos processos permanecem congestionados por vários anos (quiçá décadas), sem nenhuma perspectiva de recuperação do crédito inscrito em dívida ativa.

Acrescente-se esse fato à desarmonia existente entre as instâncias judicial e administrativa, onde casos análogos são tratados de maneiras completamente diferentes, e as teses jurídicas fixadas em uma esfera não se comunicam com a outra, o que acaba dificultando ainda mais a resolução dos conflitos que envolvem matérias fiscais¹.

Tudo isso somado à complexidade da legislação tributária do nosso país, acabam por gerar um acúmulo excessivo de demandas também nos órgãos de julgamento administrativos, os quais ainda carecem de garantias e técnicas processuais modernas na condução de seus procedimentos internos.

O Código de Processo Civil de 2015 buscou trazer uma solução para esse problema. Tradicionalmente utilizados nos países que adotam a *common law*, o sistema de precedentes vinculantes e as técnicas processuais de julgamento de causas repetitivas já são realidade no Judiciário brasileiro, cuja aplicação vem se mostrando cada vez mais eficaz na resolução de demandas de massa.

Nesse cenário, o CARF, através de seu Regimento Interno, buscou implementar a sistemática das súmulas vinculantes e dos recursos repetitivos no âmbito do processo administrativo fiscal, com o intuito de otimizar a gestão processual do órgão e uniformizar a jurisprudência de suas turmas julgadoras. Embora a medida seja louvável – sob um ponto de vista pragmático –, a previsão normativa do RICARF é demasiadamente omissa e superficial,

¹ O termo “fiscal” por vezes será usado ao longo do trabalho como sinônimo de “tributário”, a evitar repetições. Embora os termos guardem especificidades semânticas, reputa-se desnecessário fazer uma análise minuciosa da diferença entre os dois, a evitar o desvirtuamento do tema principal da monografia.

deixando diversas lacunas a serem preenchidas – mormente sob a égide do CPC/2015, que possui aplicação supletiva e subsidiária a todos os processos administrativos tributários.

Diante de todo esse contexto, o objetivo geral do presente trabalho é estudar a compatibilidade da sistemática de precedentes e técnicas de resolução de demandas repetitivas do CPC no âmbito dos julgamentos administrativos tributários – especificamente, no que diz respeito à formação e aplicação de precedentes na seara administrativa fiscal.

Quanto aos objetivos específicos, estes consistem em: estudar os aspectos basilares do Direito Processual Tributário e do PAT, mormente sob a égide do CPC/2015; investigar a sistemática processual de formação de precedentes e de julgamento de demandas repetitivas do CPC e seus impactos no sistema processual tributário; analisar o modelo atual de discussão da obrigação tributária e debater alternativas para a sua reestruturação e aprimoramento; detalhar os principais aspectos dos julgamentos do CARF e do subsistema de precedentes administrativos tributários na esfera federal; examinar criteriosamente a (in)compatibilidade dos institutos processuais de formação e aplicação de precedentes do CPC no regramento do PAT, com base no atual modelo de precedentes e recursos repetitivos do CARF.

Para atingir os objetivos pretendidos por este estudo, será utilizada a pesquisa bibliográfica, a partir da leitura de doutrina especializada, dissertações de mestrado, monografias e artigos científicos. Além disso, utilizar-se-á também a pesquisa documental referente a legislações e entendimentos jurisprudenciais, com ênfase na jurisprudência consolidada do CARF. Outrossim, serão feitas análises pontuais de notícias, pesquisas e levantamentos oficiais veiculados em meio eletrônico, que se mostrarem pertinentes ao desenvolvimento do tema.

O método de pesquisa utilizado será o hipotético-dedutivo, partindo da formulação de hipóteses acerca de um tema relativamente novo e pouco explorado, cujo arcabouço teórico ainda encontra diversas lacunas, tanto na doutrina, quanto na legislação e jurisprudência. Em vista disso, a proposta de solução apontada ao final do trabalho se mostra plenamente viável (e desejável) à luz do ordenamento jurídico atual.

Quanto à estrutura da tese, o primeiro capítulo apresenta noções essenciais acerca do Direito Processual Tributário e do PAT. Aqui, sedimentaremos a base do nosso estudo, a partir da análise das características elementares do processo tributário. Abordaremos, também, o debate acerca da (in)existência de jurisdição nos julgamentos administrativos fiscais, os principais componentes do regramento jurídico do PAT e, por fim, os reflexos do CPC/2015 na resolução de conflitos tributários em âmbito administrativo.

Já o segundo capítulo se volta para o estudo da teoria dos precedentes e da resolução de demandas repetitivas nos moldes do CPC. Ao final da exposição, destacaremos quais as repercussões desta sistemática na seara do Direito Processual Tributário, a realçar os principais motivos que promovem o acúmulo excessivo de demandas de massa tributárias, e de que maneira o rito de julgamento de causas repetitivas e os precedentes se mostram alternativas para solucionar esses casos.

O último capítulo se prestou a esmiuçar o atual modelo de discussão da obrigação tributária, destacando quais as alternativas a serem tomadas no sentido de construir um sistema mais racional de resolução de conflitos fiscais. Ao final da exposição, realizaremos um estudo analítico sobre o sistema de precedentes e de resolução de demandas repetitivas no âmbito do processo administrativo, com ênfase no modelo de recursos repetitivos e súmulas vinculantes adotado pelo CARF.

Diante desse contexto, a proposição final deste trabalho é analisar de que forma a sistemática de formação e aplicação de precedentes nos processos administrativos fiscais (*e.g.* art. 47 do RICARF), pode ser compatibilizada com as técnicas e garantias processuais do CPC. Longe de querer esgotar totalmente o tema, o presente estudo busca demonstrar a viabilidade e a pertinência da adoção de institutos processuais mais modernos e eficazes na condução dos julgamentos administrativos tributários, a possibilitar a resolução de conflitos de maneira mais célere, isonômica e racional.

2 NOÇÕES PRELIMINARES SOBRE O SISTEMA PROCESSUAL ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Um sistema normativo jurídico, em seu aspecto estrutural, é formado por um ordenamento complexo de elementos que possuem uma relação intersubjetiva entre si. O Direito, como linguagem, traduz-se por meio da norma jurídica, que através de enunciados prescritivos regula as condutas dos sujeitos da relação jurídica, operando tanto no aspecto material quanto no processual (CARVALHO, P., 2019).

A noção de um sistema normativo jurídico, portanto, pode ser melhor explicada através da divisão didática entre dois sistemas estruturantes: (i) *primário*, como sistema regulador das condutas dos sujeitos da relação jurídica (direito material); (ii) *secundário*, como sistema regulador da atividade jurisdicional exercida pelas autoridades julgadoras (direito processual) (PRIA, 2010). Esses dois sistemas estruturantes (processual e material) são unidos por uma conexão instrumental indissociável, conforme se depreende das lições de Paulo Cesar Conrado:

Lembre-se: (i) o fato jurídico ensejador da relação processual (o conflito), embora constituído por instrumento de linguagem (petição inicial, v.g.) que não se aporta no “direito material”, a ele sempre se referirá – o processo não é um fim em si mesmo – (ii) derivando, assim, do “direito material”, nele próprio encontrará sua razão, vale dizer, a produção de norma individual e concreta (de “direito material”). [...] sem prejuízo da idéia de ato processual, a tutela jurisdicional, como norma, pode e deve ser avaliada como porção de linguagem (forma) que retém, idealmente, conteúdo de “direito material” (CONRADÔ, 2007, p. 139-140, grifo nosso).

Nessa linha de pensamento, podemos compreender o Direito Processual Tributário (sistema normativo-estruturante secundário) como o sistema regulador da atividade jurisdicional voltada à resolução de conflitos dos sujeitos da relação jurídico-tributária (sistema normativo-estruturante primário), o qual opera tanto nas lides tributárias administrativas, quanto nas judiciais².

2.1 ASPECTOS GERAIS DO DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

Prefacialmente, destaca-se que o Direito Processual Tributário engloba, em seu âmago, os vários procedimentos administrativos fiscais, como também processo tributário em si – aqui inseridos tanto o processo administrativo, quanto o judicial. Sendo assim, para avançar no tema, devemos primeiro fazer a distinção entre procedimento e processo.

² Em linhas semelhantes, James Marins (1998) divide os sistemas estruturantes entre Direito Tributário material (que lida com a existência da obrigação tributária) e Direito Tributário formal (que lida com a atuação da obrigação tributária); este último sendo o responsável pela operacionalização das lides tributárias judiciais e/ou administrativas.

“Procedimento” (como gênero, em sentido amplo), pode ser entendido como a prática de vários atos concatenados para se alcançar um resultado finalístico, sem que necessariamente haja um elemento conflituoso ou o exercício do contraditório pela contraparte (MACHADO SEGUNDO, 2018). É o caso, por exemplo, dos procedimentos fiscalizatórios realizados pelas autoridades fazendárias, com o fito de apurar possíveis fatos jurídicos tributáveis.

Noutra banda, falamos em “processo” (como espécie do gênero procedimento) quando há uma série de atos ordenados que se destinam a resolver um conflito de interesses, mediante a efetiva participação das partes, assegurados o contraditório e a ampla defesa (MACHADO SEGUNDO, 2018). Aqui, inserem-se as demandas tributárias contenciosas em âmbito administrativo, bem como os conflitos tributários levados ao crivo do Judiciário.

Por essa razão, o escopo do presente trabalho é justamente o estudo do “processo tributário”, que é o instituto de resolução de conflitos dos sujeitos da relação jurídico-tributária, regido por princípios constitucionais e infraconstitucionais próprios, com um conjunto de regras específicas para solucionar as lides que envolvam a instituição, cobrança e arrecadação de tributos, através de normas de natureza jurídica de direito público (FALLET, 2018).

A origem do processo tributário nos remete à própria noção de obrigação tributária, formada pelo sujeito ativo (quem possui o direito subjetivo de exigir o crédito tributário), sujeito passivo (quem tem o dever jurídico de pagar o débito), e o objeto (prestação pecuniária), este sendo o elemento conectivo que vincula os dois sujeitos. A obrigação tributária, por sua vez, pode ser de caráter patrimonial, que é o pagamento do tributo e/ou multa; ou não patrimonial, que são os deveres instrumentais a serem realizados pelo sujeito passivo (CARVALHO, P., 2019).

No entanto, na esmagadora maioria dos casos, há um conflito de interesses que impede que a obrigação tributária seja resolvida amigavelmente. São situações nas quais a pretensão arrecadatória do sujeito ativo é contestada pelo sujeito passivo, seja por meio de resistência ao ato de lançamento tributário (hipótese mais comum), ou através de pedidos de compensação, restituição e reconhecimento de imunidade ou isenção tributárias.

É justamente nesse cenário, definido pelo litígio existente entre os sujeitos da obrigação tributária, que se materializa o processo tributário. Assim, a relação processual estará caracterizada quando houver um fato jurídico conflituoso entre os sujeitos ativo e passivo, onde a pretensão de uma das partes é resistida pela contraparte (PRIA, 2010). A etapa litigiosa da relação jurídico-tributária, portanto, é definida pelo processo de transmutação da atividade administrativa procedural para a processual, que a partir daí será regida pelos princípios próprios do Direito Processual Tributário (MARINS, 2018).

Nas lições de João Aurino de Melo Filho (2018), as lides tributárias podem ser divididas em três ramos: (i) *lide de pretensão resistida administrativa*, quando o sujeito passivo apresenta impugnação ao lançamento tributário, instaurando a fase processual administrativa; (ii) *lide de pretensão resistida judicial*, nas hipóteses em que o sujeito passivo contesta a cobrança tributária através da adoção de medidas judiciais; e (iii) *lide de pretensão insatisfeita*, na qual, embora o sujeito passivo não conteste a pretensão do sujeito ativo, também não a satisfaz, a ensejar a cobrança executiva da obrigação tributária.

A depender da hipótese de lide tributária que se apresente (pretensão resistida administrativa ou judicial, ou insatisfeita), aplicar-se-ão as normas processuais adequadas para o deslinde do caso – postulados próprios do processo tributário administrativo ou judicial, executivo ou antiexacional³ –, de modo a equilibrar, sempre que possível, os interesses do sujeito ativo e do sujeito passivo (FALLET, 2018). Nessa linha de raciocínio, ressaltamos que:

[...] o processo jurisdicional propicia ao contribuinte equiparar-se ao Estado⁴, **dando-lhe os instrumentos necessários ao afastamento da presunção de legitimidade dos atos de imposição tributários** que, eventualmente, tenham sido praticados à margem dos limites constitucionais e legais prescritos pelo sistema tributário nacional.

Por outro lado, **fornecendo ao Estado-fisco os instrumentos adequados à invasão do patrimônio do contribuinte com a finalidade de ver satisfeita a obrigação tributária inadimplida**, atividade que está fora o campo de incidência do princípio da autoexecutariedade dos atos administrativos (PRIA, 2010, p. 124-125, grifo nosso).

De acordo com Rodrigo Dalla Pria (2010), o processo tributário pode ser estruturado através de 3 elementos básicos, chamados de constantes lógico-processuais: (i) provocação da parte interessada (pretensão inicial); (ii) comunicação e resposta da contraparte (resistência à pretensão inicial); e (iii) decisão que encerra a controvérsia (decisão administrativa, sentença, etc.).

Nesse contexto, a impugnação ao lançamento do tributo é a hipótese mais comum de se verificar o início de um processo tributário. No entanto, existem situações nas quais a pretensão resistida é, na verdade, do sujeito passivo; como por exemplo, nos casos em que há o indeferimento de um pedido de restituição ou compensação feito pelo contribuinte. Aqui, é a resistência oferecida pela Administração Tributária que faz nascer a relação processual tributária (MACHADO SEGUNDO, 2018). Acerca do tema, leciona Cleucio Nunes:

³ Ações antiexacionais são aquelas de iniciativa do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, como por exemplo, a ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, ação anulatória de débito fiscal, etc.

⁴ Entretanto, isso não quer dizer que os contribuintes gozam das mesmas prerrogativas do ente tributante. Mesmo diante de um processo jurisdicional, o sujeito ativo (credor), por força de lei, continua a possuir inúmeros privilégios não extensíveis ao sujeito passivo (devedor), tanto no aspecto processual (*e.g.* prazos em dobro para recorrer), quanto no material (*e.g.* presunção de veracidade e legitimidade dos atos administrativos).

[...] a pretensão oferecida pela Fazenda poderá ter como objeto a exigência de obrigação tributária principal (dever de pagar tributo) ou acessória (dever de cumprir qualquer outra obrigação que não constitua pagar tributo). **Uma vez deduzida a pretensão, o sujeito passivo da obrigação terá direito a resisti-la, oferecendo sua defesa por meio de impugnações, recursos ou, simplesmente, reclamações (CTN, art. 151, III).**

O sujeito passivo, conforme se afirmou, poderá também formular pretensão em face da Fazenda Pública. Nessa hipótese, porém, o particular quer a entrega ou a proteção do direito que alega ter titularidade. **A resistência do Poder Público a essa pretensão faz também surgir processo administrativo tributário (NUNES, 2019, p. 318, grifo nosso).**

Diante do exposto até aqui, podemos inferir que o processo tributário é singular: possui uma estrutura normativa própria, um campo teórico específico e uma particularidade quanto aos seus sujeitos (Fisco-contribuinte e/ou responsável tributário) e suas lides (pretensão discutida ou insatisfita; administrativa ou judicial) (MELO FILHO, 2018).

Nessa linha de raciocínio, o processo tributário é, por excelência, o instrumento de operacionalização e concretização do direito material tributário, a pavimentar sua própria efetividade na medida em que se mostra apto a: (i) impedir (tutela preventiva); (ii) efetivar (tutela repressiva ou reparadora); ou (iii) realizar compulsoriamente (tutela executiva) a exigibilidade do crédito tributário (CONRADO, 2018).

2.1.1 Os sistemas de resolução de conflitos tributários e a (in)existência de jurisdição nas lides administrativas

Conforme mencionado anteriormente, as lides tributárias podem ser processadas e julgadas em dois sistemas distintos de resolução de conflitos: o judicial (pretensão resistida ou insatisfita) e o administrativo (pretensão resistida). No Brasil, tal divisão é fruto da adoção do regime de “jurisdição una”⁵ (art. 5º, XXXV, CF/88), onde toda e qualquer atividade administrativa pode ser apreciada novamente pelo Poder Judiciário, quando provocado pela parte interessada (NUNES, 2019).

A intenção por trás do regime adotado é de evitar a perpetuação de arbitrariedades cometidas pelas autoridades administrativas, quando da prática de atos administrativos contrários à lei. Por essa razão, mesmo com o término do processo tributário na instância administrativa, através de decisão irreformável desfavorável ao sujeito passivo⁶, o Judiciário,

⁵ A jurisdição pode ser entendida como “[...] uma das funções do Estado, que visa a resolver o objeto litigioso posto à sua apreciação, criando, com amparo no sistema jurídico, a norma jurídica individualizada aplicável ao caso concreto” (MADRUGA; MOUZALAS; TERCEIRO NETO, 2016, p. 77).

⁶ Já que a decisão administrativa irreformável, quando favorável ao sujeito passivo, é causa extintiva do crédito tributário, nos termos do art. 156, IX, do CTN (BRASIL, 1966).

quando provocado, pode rever quaisquer atos e decisões proferidas pelas autoridades administrativas tributárias (NUNES, 2019).

Em outras palavras, o contribuinte tem a opção de reiniciar toda a discussão administrativa no Judiciário, sem qualquer óbice preclusivo. Tal corolário – embora controverso⁷ – não diminui a importância dos órgãos de julgamento administrativos. A sua exegese, na verdade, leva-nos a entender que a Constituição buscou aumentar ainda mais as garantias processuais dos jurisdicionados, ao prescrever diferentes meios (e instâncias) de acesso à justiça (NUNES, 2019).

Em que pese a existência da referida previsão constitucional, é vedado se discutir, simultaneamente, a mesma questão tributária em âmbito judicial e administrativo. Assim, embora a controvérsia existente possa servir de objeto tanto para o processo administrativo quanto para o judicial, ao ingressar no Judiciário, a parte interessada renuncia o direito de se discutir aquela matéria na via administrativa.

Nesse sentido, dispõe o parágrafo único do art. 38, da Lei n.º 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais): “a propositura, pelo contribuinte, de ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto” (BRASIL, 1980). O mesmo entendimento foi consolidado através da súmula nº 1 do CARF, publicada através da Portaria CARF nº 52/2010, com efeito vinculante atribuído pela Portaria MF nº 277/2018:

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial (BRASIL, 2010, grifo nosso).

Em outras palavras, o sujeito passivo não pode se valer do prazo recursal administrativo para propor uma ação antiexacial e recorrer administrativamente, arguindo a mesma matéria, e continuar com a tramitação de ambos os processos – já que, nesse caso, ele estaria recorrendo da mesma decisão duas vezes, em esferas distintas, ferindo a boa-fé processual⁸.

De maneira semelhante, não poderá o sujeito ativo promover uma execução fiscal paralela a um processo administrativo regular em que se discuta a exigibilidade do crédito tributário, sob pena de violação aos princípios da legalidade administrativa e da confiança

⁷ Fazemos uma ressalva a respeito desse assunto, o qual será melhor analisado (e criticado) posteriormente. Vide o item 2.2, e as notas de rodapé de números 19 e 33.

⁸ Princípio processual esculpido no art. 5º do CPC (BRASIL, 2015). Destaca-se, inclusive, que nos termos do art. 16, V, do Dec. 70.235 (BRASIL, 1972), é obrigação do sujeito passivo informar em sua defesa administrativa se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo juntar aos autos a cópia da petição.

legítima⁹, além de esbarrar na suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no inciso III, art. 151, do CTN (BRASIL, 1966).

Diante de todo esse contexto, por óbvio, admite-se que há no Poder Judiciário a autoridade de decidir, em caráter definitivo, acerca do conflito tributário, através do exercício da atividade jurisdicional típica. No entanto, o mesmo não pode se falar acerca da “atividade jurisdicional administrativa”, que por décadas vem despertando a atenção dos estudiosos da área do processo tributário, cujo debate merece destaque a seguir.

A discussão entorno do reconhecimento de jurisdição nos processos administrativos tributários divide-se, majoritariamente, em duas correntes doutrinárias. A primeira, defendida por Maria Aparecida Martins de Paula (2018), Eduardo Cavalca Andrade (2011) e Teresa Arruda Alvim (1994), dentre outros, assevera que não há de se falar em jurisdição na esfera administrativa, diante da inexistência de elementos que caracterizariam o fenômeno processual jurisdicional. À guisa de exemplo, cita-se o julgamento das causas realizado pelo Poder Executivo, e não pelo Judiciário; a ausência de um juiz imparcial investido na função; e a falta de definitividade e coercibilidade nas decisões que põem fim os litígios tributários administrativos.

Sob essa ótica, portanto, os processos administrativos tributários estariam mais próximos de meros procedimentos técnicos para aferição de irregularidades no ato do lançamento do tributo, onde a matéria discutida seria reapreciada pela própria Administração Pública, e não por um terceiro imparcial¹⁰. Dessa forma, as garantias e princípios do Direito Processual Civil e do Direito Processual Penal, por exemplo, seriam incompatíveis com a natureza procedural da atividade administrativa (ALVIM, 1994).

Em que pese a sólida fundamentação teórica da primeira corrente doutrinária, tal viés argumentativo, em nossa concepção, não parece ter guarida no ordenamento jurídico atual, sobretudo quando analisado à luz dos postulados e garantias fundamentais do Direito Processual moderno.

Isso porque ao se admitir o processo administrativo tributário como mero procedimento (conforme a diferenciação feita no início do trabalho), pressupõe-se duas situações temerárias:

⁹ A legalidade administrativa “[...] encontra-se inserida no denominado princípio da juridicidade, que exige a submissão da atuação administrativa à lei e ao Direito (art. 2.º, parágrafo único, I, da Lei 9.784/1999)” (OLIVEIRA, R., 2020, p. 104-105), ao passo que o princípio da confiança legítima “[...] aparece como uma reação à utilização abusiva de normas jurídicas e de atos administrativos que surpreendam bruscamente os seus destinatários” (OLIVEIRA, R., 2020, p. 124).

¹⁰ No entanto, não nos esqueçamos que além das próprias autoridades fazendárias, nos julgamentos administrativos em segunda instância, temos a presença de Conselhos de Representantes dos Contribuintes, de formação paritária com os representantes do Fisco, o que enfraquece o argumento da imparcialidade dos julgadores no PAT.

(i) de que o sujeito passivo jamais poderia deduzir, em sede administrativa, sua pretensão a uma tutela de direitos subjetivos¹¹, já que sua participação se limitaria à indicação de erros procedimentais de fiscalização e autuação por parte do Fisco; e (ii) de que o único interesse em juízo seria o do sujeito ativo, já que não há conflito a ser resolvido, mas tão somente o ajuste formal do ato de lançamento impugnado. Neste cenário hipotético, qualquer outra matéria suscitada pelo sujeito passivo não seria conhecida quando do julgamento da causa.

Por essa razão, filia-se aqui à segunda corrente doutrinária, capitaneada por Rodrigo Dalla Pria (2010), Paulo Cesar Conrado (2018), Hugo de Brito Machado Segundo (2018) e Allan George de Abreu Fallet (2018). Na visão desses autores, a Administração Tributária exerce, de fato, uma função jurisdicional atípica, pois da resolução de um conflito administrativo tributário advém, inquestionavelmente, uma prestação jurisdicional¹², independentemente de qualquer pronunciamento judicial acerca da matéria.

Através dessa visão moderna do processo administrativo tributário – como um processo verdadeiramente *jurisdicional* –, as técnicas, princípios e garantias processuais previstas no CPC, por exemplo, podem ser admitidas e aplicadas às lides administrativas – quando viáveis ao caso concreto –, de modo a complementar e aperfeiçoar a legislação processual já existente do PAT.

Tal concepção teórica, no nosso entendimento, mostra-se extremamente atual e necessária, de forma a aproximar o sistema processual administrativo tributário de um modelo constitucional de processo, alicerçado nos princípios do devido processo legal e inafastabilidade de jurisdição¹³, previstos no art. 5º, incisos XXXV e LIV, da Carta Magna (BRASIL, 1988). Como bem arremata Rodrigo Dalla Pria:

Assim, parece-nos óbvio que toda vez que o Estado, mediante qualquer um de seus centros de competência (Legislativo, Executivo ou Judiciário), **exercer atividade normativa voltada à apreciação de lesão ou ameaça de lesão a direito, ter-se-á função jurisdicional**, pois presentes os dois elementos constitutivos do conceito de jurisdição: (i) o **objetivo, que diz com a atividade compositiva de conflitos**; e (ii) o **subjetivo, representado pela figura do Estado** (PRIA, 2010, p. 139, grifo nosso).

Nessa esteira de pensamento, a própria Constituição Federal, em seu art. 37, XVIII, dispõe que a administração fazendária possui jurisdição, com precedência sobre os demais

¹¹ Não seriam apreciáveis como matérias de defesa do contribuinte, por exemplo, as limitações ao poder de tributar, elementos da regra-matriz tributária, imunidades e isenções, dentre outras.

¹² Em outras palavras, com a resolução do processo administrativo tributário, haverá a tutela de um direito subjetivo discutido em juízo, não necessariamente em favor da parte que realizou a pretensão inicial.

¹³ Nesse diapasão, João Aurino de Melo Filho (2018, p. 441) ainda faz menção ao princípio democrático que deve permear a relação jurídica entre a Administração Pública e os administrados, o qual impõe “a prestação de um serviço jurisdicional de qualidade e com a satisfação dos interesses do administrado (quando legítimos) [...] atuando em conjunto e em colaboração com ele, buscando, quando possível, a solução consensual.”

setores administrativos. De forma semelhante, o CTN, em seu art. 100, II, enfatiza a existência de jurisdição nos órgãos de julgamento administrativos singulares e coletivos; e que as suas decisões, quando dotadas de eficácia normativa, têm natureza de normas complementares das leis tributárias (MORAES, 2007).

Diante do exposto, entendemos que não há como dissociar a ideia de jurisdição do processo administrativo tributário, sendo este um importante instrumento de (re)construção e efetivação de direitos, que por sua vez, deve ser interpretado à luz dos princípios e garantias processuais – constitucionais e infraconstitucionais – aplicáveis ao caso concreto. Tais premissas serão essenciais para o estudo dos próximos capítulos, cuja base teórica-argumentativa é alicerçada em uma perspectiva processual e jurisdicional do PAT.

2.2 O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO (PAT)

Conforme explicado anteriormente, o processo tributário é composto por um sistema normativo que regula a atividade jurisdicional voltada à resolução de conflitos existentes entre os sujeitos da relação jurídico-tributária. A base principiológica do processo jurisdicional tributário está prevista no próprio texto constitucional, que garante o amplo acesso ao processo judicial e administrativo para se dirimir os conflitos tributários:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXXIV – **são a todos assegurados**, independentemente do pagamento de taxas:
 a) **o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos** ou contra ilegalidade ou abuso de poder; [...]
 LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o **devido processo legal**;
 LV – **aos litigantes, em processo judicial ou administrativo**, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (BRASIL, 1988, grifo nosso).

Assim, “o legislador constituinte promoveu indubitável garantia constitucional de que o contribuinte possa percorrer o âmbito administrativo tributário, restando clara a garantia do seu exercício à ampla defesa de forma irrestrita e incondicional” (FALLET, 2018, p. 37), a possibilitar o exercício do direito de ação em duas instâncias jurisdicionais distintas.

Na esfera judicial, temos regramentos normativos específicos para processos onde a Fazenda Pública ocupa o polo ativo da ação, como a Lei 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais - LEF) e a Lei 8.937/92 (medida cautelar fiscal), enquanto as ações de iniciativa do sujeito passivo são regidas por artigos diversos do CPC e CTN.

Já na esfera administrativa, temos uma peculiar descentralização normativa inerente à repartição de competências entre os entes federados, não havendo, portanto, uma legislação processual tributária uniforme em todo país. Assim, a forma de atuação e processamento das demandas administrativas é disciplinada pelo ente tributante constitucionalmente autorizado a recolher o tributo de sua competência.

Na esfera federal, o principal regramento processual administrativo tributário está previsto no Decreto nº 70.235/72 – norma recepcionada pela CF/88 como lei em caráter material (vide ADI 1.922-9 e 1.976-7, DOU 24/11/2000) –, no Decreto nº 7.574/2011 (que complementa o 70.235/72), e na Lei nº 9.784/99, que regula os processos administrativos federais em geral (NUNES, 2019).

As normas aplicáveis ao PAT federal, portanto, servirão de base para o estudo a ser estabelecido ao longo do presente trabalho. Longe de querer esgotar as discussões acerca do assunto, neste tópico serão abordados os principais aspectos e instrumentos normativos da legislação processual administrativa tributária, para melhor compreensão do tema proposto.

De início, reitera-se que o direito processual administrativo fiscal não é um mero instrumento de controle administrativo, mas sim um importante meio de acesso à justiça para todos os contribuintes (MELO FILHO, 2018). Justamente em razão de seu caráter processual (e jurisdicional), o PAT é regido por uma série de princípios constitucionais e infraconstitucionais, os quais norteiam todas as lides tributárias em âmbito administrativo.

Na Constituição Federal (BRASIL, 1988), ressaltamos a previsão do devido processo legal (art. 5º, LIV); a duração razoável do processo (art. 5º, LXXVIII); a inadmissibilidade de provas obtidas por meios ilícitos (art. 5º, LVI); e o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV). Além disso, o *caput* do art. 37 elenca os princípios explícitos da Administração Pública, quais sejam: legalidade, imparcialidade, moralidade, publicidade e eficiência, todos aplicáveis ao PAT.

Já em nível infraconstitucional, a Lei nº 9.784/99, em seu art. 2º, estabelece diversos critérios e princípios de observância obrigatória em todos os processos administrativos federais. Dentre eles, destacamos:

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

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: [...]

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;
VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

- IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;**
- X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio; [...]**
- XII - impulsão, de ofício, do processo administrativo, sem prejuízo da atuação dos interessados;**
- XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação (BRASIL, 1999, grifo nosso).**

Dessarte, todas as normas que regulam o processo tributário no âmbito administrativo devem ser interpretadas e aplicadas à luz dos princípios acima elencados. Em que pese existirem diferentes espécies de processos administrativos tributários (a depender de quem formula a pretensão inicial e de quem a contesta, conforme explicado no item 2.1 do trabalho), aquele no qual se discute o ato de lançamento realizado pelo sujeito ativo, cuja pretensão é resistida pelo sujeito passivo – o conflito tributário administrativo por excelência –, será o processo sobre o qual nos debruçaremos nos estudos a seguir.

Enquanto a tramitação geral do PAT está prescrita no Dec. 70.235/72 (com posteriores alterações do Dec. 7.574/2011), as demais regras processuais e funcionais do CARF, que lidam com os julgamentos administrativos em segunda instância, se encontram em seu Regimento Interno (RICARF), que será oportunamente analisado ao longo da monografia. Nesse contexto, o PAT federal tem seu início previsto no art. 7º do Dec. 70.235/72, que assim dispõe:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

- I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;
- II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;
- III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada. (BRASIL, 1972).

Percebe-se, desde já, que o legislador utilizou o termo “procedimento fiscal”, já que nessa etapa ainda não estamos diante de um “processo fiscal” propriamente dito. Os procedimentos fiscalizatórios, portanto, têm função preparatória do ato de lançamento, de forma a apurar possíveis ocorrências de um fato jurídico tributável. Dessa forma, a pretensão fazendária de arrecadação do tributo terá de ser formalizada por meio de auto de infração (AI) ou notificação de lançamento (NL)¹⁴ dirigidos ao sujeito passivo, nos termos dos art. 9º do Dec. 70.235/72, transscrito a seguir:

Art. 9º. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada

¹⁴No entanto, o uso equivocado dessas terminologias, quando da lavratura do documento, não invalida a formalização da exigência do crédito. Sob o ponto de vista técnico, a distinção entre AI e NL pode ser melhor explicada por Nunes (2019, p. 341): “[...] o AI se dirige aos casos do cometimento de infração contra a legislação tributária [...], enquanto a NL se volta tão somente à cobrança do crédito tributário, juros e correção monetária.”

tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (BRASIL, 1972).

Destaca-se, por oportuno, que existem hipóteses de que mesmo após a formalização da exigência do crédito tributário, não estaremos diante de um processo tributário. Isso porque antes do oferecimento de impugnação pelo sujeito passivo, a autoridade fazendária pode reconhecer, de ofício, a inexistência de obrigação tributária, através da constatação de irregularidades no procedimento fiscalizatório; como, por exemplo, a ocorrência de alguma das hipóteses de extinção do crédito tributário elencadas no art. 156 do CTN. Outrossim, o próprio sujeito passivo, quando notificado através de AI ou NL, pode realizar o pagamento do valor integral do débito, não havendo, assim, qualquer resistência ao lançamento efetuado (NUNES, 2019).

Por isso, a impugnação à exigência do tributo oferecida pelo sujeito passivo, quando apresentada tempestivamente¹⁵, é o ato que formaliza a relação processual administrativa tributária, instaura a fase litigiosa do procedimento (art. 14, Dec. 70.235/72), e suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos art. 151, III, do CTN. Após o regular preparo do processo, nos termos dos artigos 18 e seguintes do Dec. 70.235/72, os autos serão remetidos à DRJ competente (art. 25, I), à qual caberá o julgamento da causa em primeira instância (BRASIL, 1966, 1972).

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres (2005, p. 339), o julgamento das causas administrativas “participa da atividade de autotutela da legalidade exercida pela própria Administração, isto é, tem por finalidade o controle da legalidade e da legitimidade do lançamento levado a efeito pelas autoridades administrativas”. A estas autoridades é conferida a prerrogativa de decidir, dentro dos limites legais, sobre o conflito tributário levado a seu crivo. Nesse aspecto, argumenta-se que:

A rigor, só se pode dizer que haja contencioso nos sistemas jurídicos que atribuem a tal organismo parcelas de poder (competência) quase judicial, que se caracteriza pela definitividade de suas decisões. É requisito essencial, nesse caso – segundo os padrões constitucionais próprios do Estado de Direito –, que os julgadores gozem de condições objetivas e subjetivas de atuação imparcial (ATALIBA, 1988, p. 122, grifo nosso).

Dessa forma, quando estivermos diante de uma decisão proferida nos autos de um processo administrativo fiscal, teremos a ocorrência da chamada função judicante atípica da

¹⁵O prazo, a forma e os demais requisitos da impugnação administrativa estão previstos nos arts. 15-17, do Decreto nº 70.235 (BRASIL, 1972), os quais deverão ser observados pelo impugnante quando da elaboração de sua defesa.

Administração Pública, por meio dos órgãos de julgamento administrativos tributários (PRIA, 2010). As Cortes Administrativas – como são comumente conhecidas¹⁶ – são estruturadas hierarquicamente (em diferentes graus de jurisdição), de forma a permitir a reapreciação das matérias decididas em primeiro grau pelas instâncias superiores, podendo recorrer tanto o sujeito ativo quanto o passivo, a depender do resultado do julgamento da causa.

Na esfera federal, conforme estabelecido pelo art. 25, incisos I e II, do Dec. 70.235/72 (BRASIL, 1972), os julgamentos das causas tributárias em primeiro grau ocorrem nas DRJs, órgãos colegiados, de deliberação interna, pertencentes à Secretaria da Receita Federal do Brasil. Das decisões emitidas pelas DRJs, caberá recurso para o CARF, responsável pelos julgamentos administrativos em segunda instância. Finalmente, das decisões proferidas pelo CARF, poderão ser interpostos ainda embargos de declaração, recurso especial e agravo (art. 64, anexo II, RICARF) à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF)¹⁷.

Assim, de modo geral, tem-se que a atribuição dos julgadores administrativos é de examinar e resolver o conflito tributário, de acordo com todos os argumentos e provas apresentados na peça de defesa que contestem a pretensão inicial deduzida em juízo. A procedência da impugnação administrativa, portanto, poderá afastar parcial ou integralmente a exigibilidade do crédito; ou, se aquela for julgada improcedente, manter a exigibilidade do crédito em sua totalidade. Como bem explica Paulo Cesar Conrado:

Nessa lógica, os órgãos administrativos de julgamento não confirmam nem infirmam o crédito tributário – como se sua existência dependesse desse tipo de “chancela” –, senão se a impugnação procede ou não (do que decorre, aí sim, a manutenção ou não da exigibilidade).

É impensável que a potencial repristinação da exigibilidade, ainda que desejável pelo Fisco, seja por ele tomada como propósito do órgão julgador: além de encobrir sua razão de ser, essa visão descaracteriza o julgador administrativo, colocando-o sob a indevida condição de *longa manus* do agente lançador, como se o crédito tributário estivesse sendo por ele constituído (CONRADO, 2018, p. 20, grifo nosso).

Quanto aos efeitos das decisões administrativas irreformáveis, é necessário destacar que os pronunciamentos contrários à Fazenda Pública, dos quais não se cabe mais recurso de ofício, são dotados de definitividade em relação à própria Administração Tributária¹⁸, a qual não poderá recorrer ao Judiciário com o intuito de reformar o julgamento administrativo.

¹⁶ Embora não seja a terminologia mais louvável, o termo é utilizado pelo fato de que os órgãos de julgamento administrativos tributários são colegiados, e não singulares.

¹⁷ Por ora, aqui não será feita a discussão acerca dos julgamentos realizados pelo CARF, já que teremos um tópico voltado especialmente para esse assunto no item 4.2 da presente monografia.

¹⁸ Tal concepção pode ser melhor explicada por Ada Pellegrini: “A jurisprudência vem reconhecendo a existência de uma ‘coisa julgada administrativa’ (*rectius*: preclusão administrativa). [...] Nem se diga que o princípio da revisão, pela Administração, dos próprios atos, por conveniência e oportunidade, autorizaria a Administração a rever as decisões já cobertas pela preclusão, fora dos casos expressamente previstos. Não pode o órgão da

Esse corolário decorre do dever de observância à imutabilidade, imperatividade e irretroatividade dos critérios jurídicos utilizados no ato de lançamento tributário (FALLET, 2018), cuja previsão está contida no art. 146 CTN, que assim dispõe:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. [...]

Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...]

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; (BRASIL, 1966).

Por outro lado, nas decisões irreformáveis parcialmente favoráveis ou totalmente desfavoráveis ao sujeito passivo, as questões decididas poderão ser reapreciadas pelo Judiciário, quando provocado pelo contribuinte e/ou responsável tributário – inclusive, sob os mesmos fundamentos fáticos e jurídicos utilizados na esfera administrativa, não havendo qualquer tipo de preclusão nesses casos¹⁹ (FALLET, 2018).

Sistematizando todas as etapas descritas acima, chegamos à seguinte sinopse: a formalização da pretensão arrecadatória do sujeito ativo é materializada através da AI ou NL; ciente da cobrança, o sujeito passivo poderá: (i) pagar o montante integral e extinguir a obrigação tributária (art. 156, I, do CTN), (ii) não fazer nada (a ensejar a cobrança executiva do crédito tributário posteriormente), ou (iii) impugnar o lançamento tributário, instaurando a fase processual (NUNES, 2019).

Julgada totalmente procedente a impugnação administrativa, extingue-se o crédito tributário (art. 156, IX, do CTN); julgada parcialmente procedente ou improcedente, e esgotados todos os recursos, terá continuidade a exigência do crédito tributário respectivo (ressaltando que, nesses casos, o sujeito passivo poderá ingressar com ação judicial para contestar a cobrança); não havendo o pagamento “amigável” pelo sujeito passivo, no prazo de 30 dias, o débito será inscrito em dívida ativa, a ensejar sua cobrança executiva (NUNES, 2019).

2.2.1 Os impactos do CPC/2015 na resolução de conflitos tributários em âmbito administrativo

Administração, após a preclusão administrativa, rever suas decisões. Isso vulneraria o próprio processo administrativo, que fixa um procedimento a ser rigorosamente observado, e desmoralizaria as decisões finais da própria Administração” (GRINOVER, 2009, p. 53, grifo nosso).

¹⁹Faremos, oportunamente, uma crítica a esse aspecto do processo tributário no item 4.1 da monografia – especificamente, na nota de rodapé de número 33.

Conforme exposto no item anterior, não existe uma legislação uniforme quanto aos processos administrativos tributários federais, estaduais e municipais. Assim, em que pese a previsão do Dec. 70.235/72 e da Lei 9.784/99 para o PAT federal, cada estado e município da federação possui seu próprio regramento processual para lidar com os conflitos tributários de sua competência (SOUZA, 2018).

Soma-se isso ao fato de que a própria legislação federal, embora importantíssima para estabelecer os parâmetros de um subsistema processual administrativo tributário, ainda carece de garantias e técnicas utilizadas em institutos processuais mais modernos. Diante desse cenário, percebe-se que mesmo após diversas alterações legislativas, ainda temos lacunas jurídicas significativas no regramento processual administrativo tributário, o que demonstra a importância de fomentar o debate acerca das normas processuais (in)compatíveis com o PAT.

Primeiramente, é preciso destacar que o estudo das “lacunas jurídicas” é complexo e demandaria um tópico inteiro para sua análise, o que fugiria ao escopo da presente monografia. Portanto, a seguir serão expostos puramente os aspectos necessários ao desenvolvimento do tema central do trabalho.

Ao discorrer sobre a atividade integrativa do ordenamento jurídico, Henrique Mello (2016) elenca três tipos de lacunas no direito: (i) *lacunas normativas*, situações nas quais o legislador se omitiu em regular um fato juridicamente imponível, não havendo uma solução jurídica que se aplique ao caso concreto; (ii) *lacunas técnicas*, quando a eficácia de uma norma pressupõe a existência de outra, que ainda não foi editada; e (iii) *lacunas axiológicas*, onde o intérprete considera a regulação normativa existente insatisfatória para regular determinada relação jurídica, a justificar a utilização de outros institutos normativos na atividade interpretativa, seja pelo juízo de valor feito no momento de aplicação da norma, seja pelo fato desta estar em desconformidade com legislação hierarquicamente superior.

Nesse cenário, foi fundamental a inovação trazida pelo CPC/2015, que em seu art. 15 estabelece que na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos (aqui inseridos os processos administrativos tributários), as disposições nele existentes lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente (BRASIL, 2015). Com a referida inovação normativa, portanto, criam-se lacunas axiológicas supervenientes no regramento do processo administrativo tributário, que devem ser preenchidas e interpretadas conforme os princípios, garantias e institutos processuais previstos no CPC (MELLO, 2016).

Não obstante, o próprio CTN, em seu art. 108, regulamenta a integração da legislação tributária com o restante do ordenamento jurídico – destacando-se, por conseguinte, a utilização da analogia e dos princípios gerais do direito público. Tal previsão normativa se encaixa

perfeitamente com aquela introduzida no art. 15 do CPC, de forma que o PAT, enquanto instituto regido pela legislação tributária, deve ser harmonizado e interpretado à luz do códex processual. Preceitua assim o CTN:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I - a analogia;
- II - os princípios gerais de direito tributário;
- III - os princípios gerais de direito público;
- IV - a equidade (BRASIL, 1966).

Dessa forma, ao estabelecer a aplicação supletiva e subsidiária de sua estrutura normativa ao PAT, o CPC “permite ao intérprete e aplicador do direito a criação de lacunas axiológicas cujo preenchimento é capaz de concretizar relevantes alterações nas formas de aplicação do direito vigente [...]” (MELLO, 2016, p. 3), por meio da integração dos institutos processuais do *códex* às normas preexistentes que regulam os processos administrativos fiscais. Para Paulo Cesar Conrado, essa integração normativa permite chegar às seguintes conclusões:

Vale dizer: reconhecendo, primeiro, que “jurisdição” é atividade que se exerce a partir de “normas processuais”, e, segundo, que o processo administrativo é instrumento regido por normas desse timbre, o Código acaba por vincular os dois conceitos, o de “jurisdição” e o de “processo administrativo”, autorizando, por conseguinte, a conclusão: a segunda figura (a do processo administrativo) é expressão da primeira (jurisdição) (CONRADO, 2018, p. 21).

É bem verdade que alguns autores têm ressalvas quanto à aplicação do CPC no processo administrativo fiscal. À guisa de exemplo, Seixas Filho (2005, p. 47) argumenta que “o uso dos dois sistemas, conjugadamente, realmente não tem sentido nem compatibilidade, também pela postergação da decisão terminativa”. Em tom semelhante, Maria Aparecida Martins (2018, p. 196) faz uma ressalva quanto à utilização dos institutos do CPC no PAT, a aduzir que “tais dispositivos processuais civis podem representar, no máximo, uma diretriz para a atuação de política legislativa na esfera do processo administrativo”.

No entanto, não compartilhamos dos posicionamentos doutrinários acima. À luz do ordenamento jurídico processual vigente, a aplicação subsidiária e supletiva do CPC ao PAT não é uma mera opção do julgador administrativo, e sim uma norma cogente que vincula os dois estatutos processuais. Mais do que desejável, é indispensável para conferir estabilidade sistemática ao processo tributário como um todo.

Nessa linha de raciocínio, portanto, incumbe aos julgadores administrativos identificar as lacunas axiológicas existentes no regramento do PAT e, em seguida, integrar as normas do CPC aos julgamentos que possam se utilizar de seus institutos processuais, sempre de forma

supletiva ou subsidiária. Consoante os ensinamentos de Rodrigo Dalla Pria e Paulo Cesar Conrado:

Na primeira situação, a de supletividade, o que se supõe é a total ausência de especial norma reguladora do processo administrativo, caso em que o Código de Processo Civil acaba por assumir a função ‘normativo-substitutiva’.

Na segunda hipótese, quando o assunto é subsidiariedade, pressupõe-se alguma regulamentação, ostentando o Código de Processo Civil de 2015 uma função ‘normativo-complementar’ (CONRADO; PRIA, 2016, p. 256).

Em tom semelhante, dissertam Alexandre Freire e Leonard Ziesemer Schmitz:

Quando uma lei é simplesmente omissa em relação a uma situação concreta, é preciso suprir essa lacuna normativa por meio da utilização supletiva de outra lei. Já quando existe texto normativo para o caso, mas sua aplicação não conduz a um resultado adequado, pode-se falar em subsidiariedade. O CPC, como diz o art. 15, opera em ambas as dimensões: **tanto supre lacunas quanto serve de subsídio a casos em que a lei específica não se mostra constitucionalmente adaptada à situação concreta** (FREIRE; SCHMITZ, 2016, p. 63, grifo nosso).

Não se trata, portanto, de uma antinomia normativa²⁰, mas da utilização de garantias e técnicas processuais até então inexistentes e/ou inaplicáveis às lides tributárias administrativas, nos casos em que a legislação própria do PAT não se mostra satisfatória para o deslinde dos conflitos.

A integração jurídica-normativa em questão, inclusive, vem sendo aplicada em diversos julgados recentes do CARF. A título de exemplo, vejamos o acórdão a seguir, que invoca o ônus da prova (art. 373, I do CPC) do contribuinte de comprovar o fato constitutivo do seu direito à compensação de créditos tributários:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Ano-calendário: 2003. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. ERRO DE FATO. CRÉDITO NÃO COMPROVADO. [...] No processo de compensação tributária, o contribuinte é autor do pedido de aproveitamento de crédito contra a Fazenda Nacional, na declaração de compensação informada. À **luz do artigo 373, I, do CPC (Lei nº 13.105, de 2015), de aplicação subsidiária no processo administrativo tributário federal, compete ao autor do pedido de crédito o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito de crédito alegado**, mediante apresentação de elementos de prova hábeis e idôneos da existência do crédito contra a Fazenda Nacional para que seja aferida a liquidez e certeza, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional. [...] Embora intimado, em procedimento de diligência fiscal solicitada pelo CARF, o contribuinte não produziu prova do alegado erro de fato que teria implicado, indevidamente, pagamento e confissão em DCTF de débito inexistente. A redução ou exclusão do débito confessado em DCTF requer, necessariamente, a comprovação do alegado erro de fato (CARF, 2018, grifo nosso).

Outra transformação positiva, quando do advento do CPC/2015, foi o fortalecimento do vínculo existente entre a atuação da Administração Tributária e os precedentes firmados pelo

²⁰ Aqui inseridos os conflitos entre normas especiais/gerais, anteriores/posteriores, e de diferentes hierarquias.

STJ e STF. No âmbito do CARF, a observância aos precedentes das Cortes Superiores, firmados na sistemática dos recursos repetitivos do CPC, está expressamente prevista no art. 62, §2º do RICARF, *in verbis*:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de constitucionalidade. [...]

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (BRASIL, 2015, grifo nosso).

Além da previsão em seu Regimento Interno, a jurisprudência do CARF também se manteve forte no tocante à observância de precedentes vinculantes. Como exemplo, vejamos o julgado a seguir, onde é aplicado o entendimento sedimentado pelo STJ em sede de recursos repetitivos (art. 1036 do CPC), no caso de denúncia espontânea em tributos sujeitos ao lançamento por homologação:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário. Período de apuração: 01/06/2004 a 30/06/2004. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE. TRIBUTOS REGULARMENTE DECLARADOS EM DCTF. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. Nos termos da Súmula 360/STJ, e dos REsp n. 962.379/RS e n. 1.149.022/SP, ambos na sistemática do art. 543-C do antigo CPC (artigo 1036 do novo Código de Processo Civil), o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados (v.g. em DCTF), mas pagos a destempo (CARF, 2018).

Nesse contexto, o processo administrativo tributário – enquanto expressão da função jurisdicional –, passou a guardar maior conexão com o restante do ordenamento jurídico, a alinhar o seu *modus operandi* com as normas e valores expressados no CPC. Essa integração, certamente, está ajudando a construir um sistema de precedentes coeso e unificado, orientando não só as instâncias ordinárias judiciais, como também a atuação da Administração Tributária como um todo (CONRADO, 2018).

Percebe-se, portanto, que o CPC/2015 proporcionou uma importante mudança de paradigma no ordenamento jurídico pátrio, mormente com a possibilidade de aplicação supletiva e subsidiária de diversos institutos processuais inovadores na esfera processual administrativa. Dentre eles, destaca-se o dever de observância a precedentes vinculantes e o julgamento de demandas repetitivas, mecanismos indispensáveis na construção de um sistema processual mais estável, íntegro e coeso.

O estudo se voltará, a seguir, ao exame dos principais aspectos teóricos e normativos do sistema de precedentes e de resolução de demandas repetitivas do CPC/2015, destacando, ao final, as suas repercussões na seara do Direito Processual Tributário.

3 A TEORIA DOS PRECEDENTES E A RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS À LUZ DO CPC

A teoria dos precedentes tem sua origem no sistema jurídico da *common law*, adotada pelos países anglo-saxões, no qual utiliza-se a jurisprudência como fonte primária do Direito, onde os juízes, em sua atividade judicante, são aptos a criar e modificar o direito de acordo com os costumes locais. Em contrapartida, o sistema da *civil law* tem como objetivo principal a aplicação do direito positivado, ou seja, a utilização da lei (em sentido amplo) enquanto fonte primordial, onde a liberdade de atuação dos juízes é bem mais restrita (WANDERLEY, 2017).

Com o advento do CPC/2015, o sistema jurídico pátrio, predominantemente calcado na tradição da *civil law*, passou a adotar a doutrina do *stare decisis*, comumente utilizada pelo sistema da *common law*. Nesse cenário, a estabilidade das decisões judiciais, a uniformização da jurisprudência e a observância aos precedentes passou a ser regra no regramento processual brasileiro. Como bem explica Tadeu Puretz:

A aproximação entre o *civil* e *common law* vem a reboque da própria história recente, influenciado pelo pós-positivismo (ou neoconstitucionalismo), que atribuiu maior poder ao juiz no controle de constitucionalidade, bem como na adoção das súmulas vinculantes, consubstanciando uma tendência para a uniformização das decisões judiciais e valorização dos precedentes, com vistas a melhor adequar o direito aos princípios da igualdade e da segurança jurídica (PURETZ, 2018, p. 42).

Ressalta-se, desde já, que para os fins do presente estudo, não será feita a abordagem de todos os institutos do CPC que versam sobre uniformização jurisprudencial, formação de precedentes e julgamento dos recursos repetitivos, e sim daqueles que guardem pertinência com o tema proposto, cuja compatibilidade com o processo administrativo fiscal será analisada oportunamente ao final do trabalho.

3.1 NOÇÕES FUNDAMENTAIS ACERCA DO SISTEMA DE PRECEDENTES DO CPC

Para iniciar os nossos estudos, faremos uma breve exposição dos principais comandos normativos do atual sistema de precedentes do CPC, quais sejam, os arts. 926 a 928, transcritos a seguir:

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

§1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

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

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

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

Art. 928. Para os fins deste Código, considera-se julgamento de casos repetitivos a decisão proferida em:

I - incidente de resolução de demandas repetitivas;

II - recursos especial e extraordinário repetitivos.

Parágrafo único. O julgamento de casos repetitivos tem por objeto questão de direito material ou processual (BRASIL, 2015).

Em uma primeira análise, cumpre-nos destacar que o instituto processual em destaque possui natureza híbrida, cujo objetivo é abreviar e simplificar a prestação jurisdicional nas demandas de massa e, concomitantemente, uniformizar e tornar efetiva a jurisprudência pátria (THEODORO JR., 2018). Em outras palavras, o sistema de precedentes do CPC se subdivide em dois microssistemas: um para gerir o julgamento dos casos repetitivos em tramitação, e outro para formar uma jurisprudência dominante que vincule os demais casos congêneres futuros (CUNHA, L., 2020).

Para melhor compreender o assunto, é necessário fazer a distinção conceitual entre decisão, jurisprudência e precedente. A decisão (em sentido amplo²¹) é o resultado de uma deliberação realizada pelo(s) juiz(es) no decurso do julgamento da causa, a qual gera efeitos *inter partes*. Já a jurisprudência, de critério quantitativo, consubstancia-se em uma série de decisões que seguem um mesmo sentido argumentativo, a demonstrar o entendimento que vem se consolidando acerca de determinada matéria ao longo do tempo (PURETZ, 2018).

Dessa forma, tanto as decisões quanto a jurisprudência, por si só, não possuem força vinculante, mas servem como um parâmetro argumentativo para outros casos com afinidade temática. Ou seja, ambas possuem vinculatividade meramente persuasiva, de observância não obrigatória, em relação às demais causas que versarem sobre aquelas questões. Já os

²¹Aqui inseridas as sentenças, acórdãos, despachos e decisões interlocutórias, popularmente conhecidos no meio jurídico como “julgados”.

precedentes podem ser compreendidos como um seletivo grupo de decisões que, por um critério qualitativo de autoridade e relevância de seus fundamentos e razões de decidir (*ratio decidendi*), possuem força vinculante *erga omnes* em relação aos demais casos congêneres. Nas lições de Jaldemiro Ataíde:

Disso se infere que o fundamento do precedente judicial está em produzir uma norma jurídica (*legal rule*) com potencial de aplicar-se a uma infinidade de análogos casos futuros. Ou seja, só faz sentido falar-se em precedente, na doutrina do *stare decisis*, quando houver a possibilidade do fundamento determinante de um caso servir para solucionar os casos análogos (*Treat like cases alike*) (ATAÍDE JR., 2011, p. 64).

Complementando o tema, Madruga, Mouzalas e Terceiro Neto pontuam que:

[...] não é preciso que haja grande número de processos que versem sobre a mesma *quaestio*, sendo fator preponderante, por outro lado, a existência de risco de ofensa à isonomia e à segurança jurídica, conforme dispõe o enunciado 87 do FPPC. De fato, o art. 976, I, apenas exige que haja pluralidade de processos, não fazendo qualquer menção a um número mínimo.

A ofensa à isonomia e à segurança jurídica evidencia-se pela prolação, por diferentes órgãos jurisdicionais, de decisões que apliquem teses jurídicas diferentes a situações fáticas idênticas. Nesses casos, o Estado, a um só tempo, promove a desigualdade entre os jurisdicionados, entregando-lhes normas jurídicas individualizadas diversas, e deixa de proporcionar-lhes previsibilidade e certeza quanto à aplicação do direito (MADRUGA; MOUZALAS; TERCEIRO NETO, 2016, p. 1.006, grifo nosso).

Percebe-se, assim, que o sistema de precedentes e resolução de demandas repetitivas do CPC se espelhou nos mecanismos processuais há muito tempo utilizados nos países do *common law*, “[...] onde a técnica jurídica, que tem como ponto de partida a *ratio decidendi* dos precedentes, caracteriza-se pelo processo das *distinções*” (ATAÍDE JR., 2011, p. 37, grifo do autor). No mesmo sentido, destaca-se que:

No *common law*, o aspecto que caracteriza a regra do precedente é o seu cunho fortemente coercitivo; sendo esse princípio jurídico denominado *stare decisis*. Essa teoria impõe aos juízes o dever funcional de seguir, nos casos sucessivos, os motivos determinantes (*ratio decidendi*) dos precedentes proferidos em situações análogas (ATAÍDE JR., 2011, p. 65, grifo nosso).

Nesse cenário, dois sistemas de julgamento de casos repetitivos merecem destaque: o da causa-piloto e o da causa-modelo. No primeiro, escolhe-se um ou mais casos-paradigma (amostras) para julgamento, cuja tese fixada deverá ser adotada nos demais processos análogos. No segundo, instaura-se um incidente para definir uma tese geral aplicável a todos os processos nos quais se discute aquela matéria, cujo caráter vinculante independe do julgamento de um ou mais casos específicos (CUNHA, L., 2020).

A sistemática utilizada pelo CPC seguiu majoritariamente o modelo da causa-piloto, onde são escolhidos dois ou mais recursos representativos da controvérsia, para exame e

julgamento (arts. 976 e 1.036, *caput* e § 1º), sendo suspensos todos os demais processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão (arts. 982, I e 1.037, II), devendo ocorrer o julgamento das causas-piloto no prazo de um ano, tendo preferência sobre os demais casos, ressalvados os que envolvam réu preso e os pedidos de *habeas corpus* (arts. 980 e 1.037, § 4º) (BRASIL, 2015).

Merecem destaque, ainda, as regras contidas nos arts. 1.036, § 6º e 1.037, I, do CPC, as quais prescrevem que somente serão escolhidos como causas-piloto os recursos que possuam abrangente argumentação e discussão a respeito da questão a ser decidida, sendo dever do relator identificar com precisão a questão a ser submetida a julgamento (BRASIL, 2015).

As partes que porventura se sentirem prejudicadas pela suspensão de seus processos, pela eventual similitude de seus casos com a causa-piloto a ser julgada, deverão ser intimadas do sobrestamento, podendo arguir a distinção entre o caso concreto e o recurso-paradigma e, consequentemente, requerer o regular prosseguimento de suas demandas individuais (art. 1037, §§ 8º e 9º, CPC). Da decisão que acolher ou não a distinção, caberá Agravo de Instrumento (decisão em primeiro grau) ou Agravo Interno (decisão do relator), nos termos do art. 1037, §§ 12 e 13 do CPC (GASPERIN, 2017).

Além da otimização do julgamento de causas repetitivas, o instituto processual em comento denota uma preocupação “com a qualidade do precedente a ser formado [...], o que passa pela adequada escolha do paradigma a ser julgado, da definição da tese jurídica *in abstracto*, bem como da delimitação do campo de aplicação da tese firmada” (GASPERIN, 2017, p. 172).

Havendo o julgamento da causa-piloto, a tese jurídica fixada será transposta aos demais processos sobrestados que versarem sobre a matéria, devendo ser igualmente aplicada a todos os casos congêneres futuros, conforme previsto nos arts. 985, I e II, e 1.040, I, do CPC (BRASIL, 2015). Contudo, “a resolução individual de cada uma das demandas [...] continuará ocorrendo em sentenças próprias, que poderão ser de sentido final diverso, por imposição de quadro fático distinto” (THEODORO JR., 2018, p. 941).

Ressalta-se, por oportuno, que existe uma hipótese excepcional de utilização do sistema da causa-modelo no CPC, nos casos em que houver desistência da ação ou do recurso representativo da controvérsia antes de seu julgamento, o que se depreende da análise conjunta dos arts. 976, § 1º, e 988, parágrafo único (BRASIL, 2015). De acordo com as explicações de Leonardo Carneiro:

O objeto desse incidente é a fixação de uma tese jurídica geral. Quando o autor ou o recorrente, num caso como esse, desiste da ação ou do recurso, a desistência deve

atingir, apenas, o procedimento relativo a uma dessas demandas. Tal desistência, todavia, não atinge o segundo procedimento, instaurado para definição da tese a ser adotada pelo tribunal.

Em suma, a desistência não impede o julgamento, com a definição da tese a ser adotada pelo tribunal, mas tal julgamento não atinge o autor ou o recorrente que desistiu, servindo, apenas, para estabelecer o entendimento do tribunal, a influenciar e repercutir nos outros processos pendentes e futuros (CUNHA, L., 2020, p. 316, grifo nosso).

Dando continuidade ao assunto, Natália Conrado (2017) elenca os critérios de utilização dos precedentes, dividindo-os em elementos constitutivos e técnicas de flexibilização e superação. Assim, são elementos constitutivos dos precedentes: (i) *ratio decidendi*, sendo esta a razão determinante utilizada no precedente, de caráter geral, que deve ser transposta aos demais casos análogos; e (ii) *obiter dictum*, estes sendo os argumentos secundários utilizados na decisão, de fundamentação acessória ou consequencial, de caráter não vinculativo.

Quanto às técnicas de flexibilização e superação dos precedentes, são elas: (i) *distinguishing*, que é a constatação de distinção particular e substancial entre o caso concreto e o precedente, que através de um esforço argumentativo satisfatório, é apto a afastar a aplicação daquela *ratio decidendi* no julgamento da causa; e (ii) *overruling*, que é a superação do entendimento anteriormente consubstanciado no precedente, em razão de intensa modificação nos valores sociais e jurídicos, que justifiquem uma mudança na *ratio decidendi* da jurisprudência dominante (WANDERLEY, 2017).

Atente-se que as decisões judiciais que não observarem adequadamente as regras de aplicação dos precedentes, tanto nas instâncias ordinárias quanto nas extraordinárias, podem ser invalidadas por falta de fundamentação apropriada, nos termos do art. 489 do CPC, que assim dispõe:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença: [...]

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito [...]

§ 1º. Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: [...]

V – se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI – deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento (BRASIL, 2015, grifo nosso).

Em outras palavras, as autoridades julgadoras têm o dever de evitar que os entendimentos firmados através de precedentes sofram “mutações interpretativas” para se adequar a casos nos quais não possam ser aplicados, ou sejam afastados de situações análogas sem qualquer esforço argumentativo. Sobre o assunto, lecionam Madruga, Mouzalas e Terceiro Neto:

Por conta disso, a modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos (bem assim de qualquer outro precedente vinculante - art. 927 do CPC) observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia (MADRUGA; MOUZALAS; TERCEIRO NETO, 2016, p. 912).

Nesse contexto, a força conferida aos precedentes no CPC pode ser observada em dois planos: o *vertical*, que sujeita todas as instâncias julgadoras hierarquicamente inferiores à observância dos precedentes firmados pelos tribunais aos quais estão vinculadas (art. 927, incisos I ao IV); e o *horizontal*, que sujeita os tribunais à sua própria jurisprudência, onde os órgãos fracionários devem seguir os precedentes firmados pelo plenário ou órgão especial (art. 927, V) (THEODORO JR., 2018).

Esse também é o entendimento sedimentado no Fórum Permanente de Processualistas Civis (FPPC), cuja análise conjunta dos enunciados 169, 170 e 314 levam à conclusão de que todos os órgãos do Poder Judiciário devem seguir os seus próprios precedentes, e que as hipóteses descritas nos incisos do *caput* do art. 927, do CPC, são vinculantes em relação aos órgãos jurisdicionais a eles submetidos, devendo prevalecer os precedentes do STF em matéria constitucional, e os do STJ em matéria infraconstitucional (DIDIER JR.; TALAMINI, 2016).

Assim, em linhas gerais, podemos elencar uma série de deveres que deverão ser observados pelos tribunais quando da sistematização de seus precedentes, dentre eles: o dever de uniformização e estabilização de sua jurisprudência dominante, sintetizando-a através da edição de súmulas; o dever de integridade e coerência das decisões judiciais, elevando o ônus argumentativo para se afastar, ou aplicar, de maneira satisfatória, um precedente; e o dever de conferir a mais ampla publicidade aos precedentes, de forma a torná-los mais acessíveis e organizados o quanto possível (BARBOSA, I., 2015).

Entretanto, é importante fazer uma ressalva no que tange ao assunto aqui abordado. Em que pese a doutrina majoritária ser adepta ao sistema de precedentes do CPC, existe uma parcela de estudiosos que não é totalmente favorável ao instituto processual em comento. Em suas críticas, apontam alguns riscos que o sistema de precedentes pode produzir no regramento processual brasileiro, dentre eles: o “engessamento” da prestação jurisdicional nas instâncias ordinárias; a violação à independência funcional e à atividade interpretativa dos juízes; e o distanciamento entre o julgador e a realidade fática individual de cada caso (WANDERLEY, 2017).

No entanto, não concordamos com tal posição doutrinária. Como se depreende da análise do instituto processual em questão, a concepção de observância aos precedentes não

significa que a atuação dos magistrados deve se limitar a reproduzir cegamente a *ratio decidendi* invocada, de forma a “engessar” completamente a prestação jurisdicional, sobretudo nas instâncias ordinárias. Como bem explica Humberto Theodoro:

[...] o sistema de direito jurisprudencial adotado pelo CPC/2015 não obriga o juiz a uma aplicação mecânica e indiscutível do precedente. **Impõe, ao contrário, o ônus de enfrentá-lo, mostrando, se for o caso, com análise do caso concreto e da releitura do ordenamento, a ocorrência das particularidades que podem afastar sua incidência e que exigem a distinção entre os casos comparados, ou que permitem seja o precedente havido como superado ou equivocado.** Assim, [...] o sistema do direito brasileiro procura evitar o empobrecimento jurídico argumentativo (THEODORO JR., 2018, p. 844, grifo nosso).

Conforme aponta Jaldemiro Ataíde (2011, p. 123), “os sistemas que adotam o precedente vinculante (*stare decisis*) são muito mais flexíveis do que se pensa nos países de tradição romano-germânica [...]”, já que permitem manter a estabilidade e a previsibilidade das relações jurídicas e, ao mesmo tempo, adaptar-se às alterações sociais e jurídicas posteriores, por meio das técnicas de revisão dos precedentes.

A observância ao sistema de precedentes, portanto, é de extrema valia para o regramento processual vigente, na medida em que assegura aos processos jurisdicionais “[...] uniformidade e estabilidade na aplicação do direito e, consequentemente, racionalidade no julgamento das causas, tornando a prestação jurisdicional mais célere, efetiva e isonômica” (ATAÍDE JR., 2011, p. 125). Nas palavras de Alice Teixeira:

Quando uma decisão se conecta à outra [...], desencadeia-se uma sequência histórica que liga passado, presente e futuro. **Ao se aplicar um precedente, confirmar-se o compromisso com a manutenção das expectativas, realizando-se, no presente, o que se aspirou, no passado e, ao mesmo tempo, projetando-se novas expectativas para o futuro.** [...]

Portanto, quando se criam técnicas [...] que valorizam as decisões dos tribunais superiores, o sistema jurídico aumenta sua coerência e, assim, potencializa sua capacidade de estabilizar expectativas, ou seja, de gerar confiança. E quando essas técnicas de valorização estão voltadas justamente para situações com grande tendência de gerar complexidade, como são as demandas repetitivas (a exemplo, as tributárias), o sistema atinge de forma venerável seu propósito simplificador (TEIXEIRA, 2013, p. 185-187, grifo nosso).

Destacamos, por fim, que o sistema de resolução de demandas repetitivas e a teoria dos precedentes possuem relevância singular nos estudos do Direito Processual Tributário, já que neste se encontra uma das maiores litigantes do ordenamento jurídico brasileiro: a Fazenda Pública, a qual possui quase 30% do acervo total de processos envolvendo demandas de massa nos Tribunais Superiores²² – situação que analisaremos melhor no item a seguir.

²²Conforme o levantamento apresentado na coluna “Eficiência processual e recuperabilidade do crédito tributário”, do autor Marcus Abraham (2019), que levou em consideração o acervo processual do ano-base de 2017.

3.2 A RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS NO DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO

Uma das maiores razões para a adoção do sistema de precedentes e de julgamento de causas repetitivas no ordenamento jurídico brasileiro, nos moldes do CPC, é o crescente número de demandas de massa pendentes de julgamento no Judiciário, fruto de uma intensa mutação nos valores sociais e jurídicos existentes na sociedade, a qual vem se tornando cada vez mais complexa e plural (ATAÍDE JR., 2011).

Tal metamorfose valorativa, inevitavelmente, acaba aumentando a litigiosidade existente entre os sujeitos das relações jurídicas. Nesse cenário, o Estado (leia-se, o Poder Público) figura como ator preponderante diante da eclosão de causas repetitivas que acabam afluindo nos tribunais brasileiros. Nas explicações de Jaldemiro Ataíde:

Nos dias atuais, tem crescido assustadoramente o volume das demandas de massa, das causas repetitivas, que envolvem, de um lado, um grande ator (Estado-fisco; Estado-previdência, instituições financeiras, concessionária de serviços públicos etc.) e, de outro, um sem-número de pessoas, uma coletividade (os contribuintes, os segurados, os correntistas, os consumidores etc.) (ATAÍDE JR., 2011, p. 55-56).

Nessa seara, ao analisar isoladamente as causas repetitivas que envolvem questões fiscais, conforme o levantamento apontado por Abraham (2019), as matérias de Direito Tributário correspondem a 25% de todas as súmulas vinculantes editadas, cerca de 30% dos casos afetados pelo sistema de Recursos Repetitivos no STJ, e 20% do número de teses jurídicas reconhecidas no regime de Repercussão Geral do STF²³.

Essa conjuntura decorre da própria natureza pública e compulsória das normas tributárias, as quais incidem sobre um número gigantesco de pessoas ao mesmo tempo, com uma infinidade de fatos geradores de origem comum, prescritos nas regras-matrizes de incidência tributária (TEIXEIRA, 2013). Além disso, conforme leciona Marcus Abraham:

Dentre algumas razões para este fenômeno, destacamos: a natureza do poder de tributar, que cria relações jurídicas de caráter compulsório, para todos os nacionais que a elas se submetem; o tributo como sendo a principal receita pública no Estado contemporâneo; e a complexidade do sistema tributário brasileiro, caracterizado por um cipóal de normas jurídicas de difícil compreensão e cumprimento (ABRAHAM, 2019, p. 1).

Sobre o assunto, argumenta-se ainda que:

²³ Para se ter uma noção do número exato de casos repetitivos e precedentes que versam sobre o Direito Tributário, realizou-se uma pesquisa por assuntos no Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios do CNJ (BRASIL, 2020), onde se constatou que as demandas tributárias possuem 523 resultados ativos no sistema Judiciário nacional, atrás apenas dos assuntos “Direito Processual Civil e do Trabalho” (543 resultados) e “Direito Administrativo e Outras Matérias de Direito Público” (666 resultados).

Em matéria tributária, o tema ganha ainda mais relevância, especialmente pelo número de processos em trâmite no Poder Judiciário, reflexo da estrutura da repartição de competências para instituição de tributos prevista na Constituição Federal de 1988 que, realizada em três níveis, – federal, estadual e municipal – torna a legislação tributária extremamente complexa. As razões acima se somam à natureza analítica da CRFB/88, e geram infindáveis discussões na relação fisco x contribuinte, que desaguam, em grande escala, no Poder Judiciário (PURETZ, 2018, p. 19).

Sob essa perspectiva, é inquestionável que as demandas tributárias têm um enorme potencial de se multiplicarem, de tal forma a sobrecarregar o Judiciário com milhares de processos envolvendo uma infinidade de contribuintes diferentes, onde se discute a mesma matéria de direito, seja por meio de execuções fiscais, ou por meio de ações antiexacionais.

Assim, imaginemos a seguinte hipótese: um Estado X institui, por meio de lei ordinária estadual Y, com vigência imediata, um novo fato gerador para o Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Todos os indivíduos afetados pela medida, nesse exemplo, poderiam buscar a reparação judicial e invocar uma tese jurídica que sustasse os efeitos da referida lei estadual.

Ora, não estamos falando de uma tese jurídica particular entre um sujeito ativo e um sujeito passivo: no exemplo dado, todos aqueles que se enquadrassem no fato gerador prescrito poderiam ingressar com demandas individuais no Judiciário, pleiteando a ilegalidade da exação tributária prevista na lei estadual Y.

Outrossim, enquanto vigente a lei hipotética em questão, seriam originadas centenas de novas execuções fiscais pelo não recolhimento do tributo – as quais ainda poderiam ser embargadas pelos sujeitos passivos, em autos distintos, distribuídos por dependência –, cenário no qual teríamos uma leva interminável de processos tramitando em todo o Estado X, todos a discutir a mesma questão jurídico-tributária. Portanto, a análise do tema nos leva à conclusão de que:

Se alguns aspectos da hipótese de incidência tributária terão caráter pessoal, também o é que a grande maioria deles atingirá os vários destinatários da norma de forma idêntica. Uma alíquota ou uma base de cálculo viciada atingirá todos aqueles que praticarem o fato previsto na hipótese de incidência de modo semelhante. **Ou seja, apesar de ser possível individualizar os sujeitos das relações jurídicas tributárias, não se pode negar que sua incidência ocorre de forma homogênea, motivo pelo qual é possível classificá-las como relações individuais homogêneas** (ROSA, 2018, p. 498, grifo nosso).

Além de todos os fatores elencados anteriormente – os quais contribuem para o aumento exponencial de demandas tributárias repetitivas –, há de se ressaltar também aquelas hipóteses nas quais, por motivos que fogem do escopo teórico, normativo e racional de todo o estudo que foi apresentado até agora sobre o sistema de precedentes, as partes decidem não seguir a *ratio decidendi* vinculante firmada a respeito de uma determinada tese jurídica.

Assim, em que pese existirem precedentes adequados para diversas situações jurídico-tributárias, em razão do inconformismo de uma das partes com o resultado da decisão que julgou a tese representativa da controvérsia, milhares de demandas judiciais com teses pacificadas continuam a tramitar inutilmente, sobrecarregando os tribunais com recursos inócuos e tentativas de afastar precedentes sem nenhum esforço argumentativo.

Um exemplo disso foi o recente caso do julgamento da incidência da contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade, considerada inconstitucional pelo STF, vide o RE nº 576.967 (tema 72 da Repercussão Geral). Na ocasião, após o pronunciamento da Corte Constitucional, a Receita Federal emitiu uma nota no portal “eSocial”, do Governo Federal, aduzindo que, até a posterior manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a decisão do RE 576.967 só produziria efeitos entre as partes (BRASIL, 2020).

Inconformada com o desfecho do julgamento do STF, a Receita Federal justificou sua posição na previsão contida no art. 19, § 1º, da Lei nº 10.522/2002, o qual prescreve que a dispensa de recursos em processos que envolvam a Fazenda Nacional – inclusive em casos de Repercussão Geral, conforme o texto do inciso VI, alíneas ‘a’ e ‘b’ –, estaria sujeita à manifestação do Procurador da Fazenda Nacional que atuou no caso (PENCAK; AQUINO, 2020).

Em outras palavras, a Receita Federal, por meio de uma “nota”, atribuiu efeito *inter partes* a um precedente do STF, não obstante, assim, a autuação regular dos contribuintes que deixassem de recolher o tributo cuja inconstitucionalidade foi declarada. Desse modo, o cumprimento da referida decisão, em regime de Repercussão Geral (vinculante em relação a todos os casos análogos), tornou-se condicionado a um ato administrativo da Procuradoria-Geral da Fazenda (PENCAK; AQUINO, 2020).

A consequência prática disso parece óbvia: uma nova leva de processos com matérias idênticas, já pacificadas, que vão se acumular em diversos tribunais diferentes, com a interposição de recursos inócuos por parte da Fazenda Nacional, em um ciclo interminável de causas infrutíferas, lentas e dispendiosas. Como bem arrematam Nina Pencak e Sara de Assis:

De acordo com a Receita Federal, a máquina administrativa continuará se movimentando, às custas de dinheiro público, estimulando uma litigiosidade desnecessária em um sistema já abarrotado de processos, incutindo ônus financeiros altíssimos aos contribuintes, com a negação da aplicação do precedente aos milhares de casos concretos similares — precedente que a própria advocacia pública está obrigada a seguir por disposição legal. [...]

Em um sistema em que se discute o princípio da praticabilidade administrativa, com a racionalização dos meios de fiscalização e cobrança, verificamos uma reiterada falta de racionalidade, quando a Administração Pública opta por criar ônus inconstitucionais aos contribuintes, com negativas de cumprimento de decisões do Supremo Tribunal Federal [...] uma vez que quando a decisão em repercussão geral

é desfavorável ao contribuinte, não é possível que ele emita nota dizendo que não cumprirá o precedente por entender que só é aplicável às partes do processo. Então estamos diante de uma teoria dos precedentes em que a repercussão geral ora é abstrativizada, com efeitos vinculantes e *erga omnes*, via de regra de quando a tese vencedora é pró-Fisco, e ora é restringida, com efeitos que se limitam ao caso concreto, como nas situações por nós analisadas (PENCAK; AQUINO, 2020, p. 2-3, grifo nosso).

Em que pese existirem situações como a narrada anteriormente (não observância aos precedentes quando suas teses são desfavoráveis à parte), não se pode olvidar que a sistemática de resolução de demandas repetitivas é indispensável para promover a segurança jurídica no processo tributário, a possibilitar a formação de um ambiente jurídico previsível, harmônico e assecuratório de direitos (TEIXEIRA, 2013).

Ora, um dos principais motivos que explicam a exorbitante taxa de litigiosidade e insegurança, na seara tributária, é justamente o alto grau de complexidade que existe na interpretação, aplicação e cumprimento da legislação fiscal brasileira. A falta de transparência nos procedimentos arrecadatórios, aliada à desarrazoada burocracia existente nos órgãos de fiscalização fazendários, acabam contribuindo para formar uma atmosfera de instabilidade sistêmica, fruto de uma regulação normativa confusa, arcaica e (na grande maioria dos casos) irracional (MELO FILHO, 2018).

Atente-se que não estamos fazendo referência à insegurança jurídica presente na interpretação e aplicação do Direito Tributário pelas autoridades julgadoras – o que também é um problema gravíssimo –, mas da dificuldade que os contribuintes tem de simplesmente cumprirem com as suas obrigações fiscais de maneira contumaz – sobretudo, aqueles que não possuem experiência na área, ou que não podem arcar com uma assessoria jurídica de qualidade.

A instabilidade sistêmica do ordenamento jurídico-tributário é facilmente verificada também pelo acúmulo de demandas de massa em ambas as instâncias (judicial e administrativa) que, muitas vezes, discutem tão somente o alcance de expressões ou termos utilizados na legislação fiscal – que tomam proporções diametralmente opostas, a depender do órgão julgador que se debruça sobre a questão.

Portanto, torna-se indispensável formular alternativas para diminuir a insegurança nos litígios fiscais. Nesse ponto, assevera Alice Teixeira (2013, p. 177) que a articulação de teses jurídicas vinculantes, no ramo do Direito Tributário, permite que os órgãos julgadores delimitem o alcance e o significado das normas “[...] através da interpretação jurídica; promove a estabilidade sistêmica ao solucionar os (aparentes) conflitos de normas; e contribui para a proteção da confiança”. Sobre o assunto, destaca-se ainda que:

[...] em matéria tributária o princípio da segurança jurídica ganha especial relevo; constitui uma garantia constitucional que pode ser depreendida do rol das chamadas “limitações constitucionais ao poder de tributar” (arts. 150 a 152 da CR/88 (BRASIL)). Sua efetivação implica, em Direito Tributário, o reconhecimento de princípios como a legalidade, a anualidade, a anterioridade e a esperança nonagesimal. [...]

Nesse sentido, técnicas que possam contribuir para a simplificação do (complexo) sistema tributário, conferindo-lhe maior previsibilidade e certeza, são desejáveis, pois ultimam a segurança jurídica.

Assim, o **procedimento do caso modelo**²⁴ revela-se um importante mecanismo capaz de promover a igualdade mediante o julgamento coletivo de demandas múltiplas (como tendem a ser as demandas tributárias) e ainda de robustecer a confiança do contribuinte, ao garantir uniformidade e previsibilidade das decisões judiciais em matéria tributária (TEIXEIRA, 2013, p. 236, grifo da autora).

O procedimento em questão (julgamento de causas repetitivas), em conjunto com outras medidas adequadas de resolução de conflitos (*e.g.* mediação e arbitragem), certamente já está contribuindo para uma gradual diminuição de casos pendentes no Judiciário. A partir de 2016, tivemos uma diminuição progressiva da taxa de congestionamento processual nos tribunais brasileiros, caindo de 73,4% (2016) para 68,5% (2019), o menor índice percentual já registrado no país (BRASIL, 2020). Ainda da análise do relatório “Justiça em Números 2020”, do CNJ, podemos atestar que:

O ano de 2017 foi marcado pelo primeiro ano da série histórica em que se constatou freio no acervo, que vinha crescendo desde 2009 e manteve-se relativamente constante em 2017. Em 2018, pela primeira vez na última década, houve de fato redução no volume de casos pendentes, com queda de quase um milhão de processos judiciais. Em 2019, a redução foi ainda maior, com aproximadamente um milhão e meio de processos a menos em tramitação no Poder Judiciário. A variação acumulada nesses dois últimos anos foi na ordem de -3% (BRASIL, 2020, p. 93).

Especificamente no ramo das execuções fiscais, temos o seguinte quadro:

Assim como verificado no total de casos pendentes, houve redução dos processos pendentes de execução fiscal pelo segundo ano consecutivo (-3,3%). Os casos novos também reduziram no último ano (-5,1%). A redução do acervo, aliada ao aumento do número de baixados (28,2%), fez com que a taxa de congestionamento reduzisse em 2,9 pontos percentuais em 2019 (BRASIL, 2020, p. 156).

Longe de resolver completamente o problema do acúmulo de demandas de massa na seara tributária – o que, com a devida vénia, nem mesmo com a reestruturação completa do sistema processual seria possível –, as técnicas de julgamento de casos repetitivos se mostram alternativas indispensáveis para o diminuir o congestionamento excessivo de processos fiscais nos tribunais brasileiros.

²⁴Leia-se: as técnicas de julgamento de demandas repetitivas, que podem ocorrer tanto na modalidade de causa-piloto quanto de causa-modelo, conforme explicado no item 3.1 da monografia.

Outrossim, não se pode olvidar os impactos sociais e econômicos que podem ser gerados pelos precedentes em matéria tributária. À guisa de exemplo, citamos o paradigmático julgamento do STF no RE 574.706 (tema 69 da Repercussão Geral), que depois de décadas de discussões e posicionamentos divergentes nos tribunais, decidiu-se favoravelmente à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins (OLIVON, 2017).

Não adentrando no mérito da modulação temporal dos efeitos da decisão²⁵, saliente-se para o fato de que o julgamento daquele caso, sozinho, gerou: (i) o sobrerestamento de mais de 8 mil ações ordinárias, e cerca de 200 mil execuções fiscais, cujo valor total das cobranças foi estimado em R\$ 250,3 bilhões; (ii) um impacto estimado de R\$ 20 bilhões na arrecadação anual do Fisco; (iii) a propositura de mais de 7 mil ações pelos contribuintes, que após duas décadas de insegurança jurídica a respeito do tema, puderam se resguardar em uma tese jurídica vinculante para sustar a cobrança do tributo e/ou pleitear a restituição dos valores pagos; (iv) uma economia significativa por parte das empresas, que não mais terão de recolher o tributo com a base de cálculo “inflada” pelo ICMS, aumentando, assim, o seu fluxo de caixa²⁶ (OLIVON, 2017).

Em arremate, podemos inferir que a aplicação da sistemática resolução de demandas repetitivas, no ramo do Direito Tributário, tem o fito de sedimentar um sistema processual mais eficaz, que seja capaz de pautar a atuação do Fisco e dos contribuintes, no sentido de se obter uma prestação jurisdicional mais célere, segura e isonômica (PURETZ, 2018). Nessa esteira de pensamento, podemos sintetizar que:

[...] um direito seguro requer que: (i) os jurisdicionados tenham conhecimento das leis e das interpretações realizadas pelos tribunais (cognoscibilidade). (ii) uma vez adotada determinada interpretação dos dispositivos legais, sejam estas mantidas e, caso alteradas, que a mudança seja fundamentada, com a adoção de instrumentos que não prejudiquem aqueles que se pautaram nas interpretações anteriores, garantindo a possibilidade dos jurisdicionados se planejarem a partir do direito conhecido (estabilidade) e (iii) que gerem um sentimento de confiança, legitimamente esperado pelo cidadão em relação aos atos do Poder Público (confiabilidade) (PURETZ, 2018, p. 8).

Seguindo esse raciocínio, destacamos a importância de se construir um sistema de precedentes tributários também no ramo do processo administrativo. Os órgãos decisórios da Administração Tributária, no exercício da função judicante atípica, projetam expectativas

²⁵ Já que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração, ainda pendentes de julgamento, requerendo a modulação dos efeitos da decisão que excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins, para que estes sejam prospectivos, ou seja, não afetem as cobranças realizadas antes de março de 2017.

²⁶ A título de exemplo: uma empresa, no sistema do lucro presumido (regime cumulativo), com faturamento médio mensal bruto de R\$3.000.000,00, teria uma economia mensal de R\$ 19.710,00. Os valores a serem restituídos nos últimos 5 anos, sem correção monetária, ficariam em torno de R\$ 1.182.600,00 (ULHÔA, 2019, p. 1).

diversas nos contribuintes, a gerar consequências patrimoniais (pagamento do tributo e/ou multas), extrapatrimoniais (deveres instrumentais), e até mesmo psíquicas²⁷.

Sendo assim, torna-se imperioso que os julgadores administrativos prezem pela previsibilidade, racionalidade e isonomia de suas decisões – sobretudo, ao se debruçar sobre matérias que possuem grande repercussão e um alto grau de repetitividade. Consoante o entendimento de Carla de Lourdes e Hendrick Pinheiro, podemos inferir que:

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, [...] com a produção e manutenção de uma jurisprudência una, sólida e em consonância com os entendimentos vinculantes emanados pelo Poder Judiciário (GONÇALVES; PINHEIRO, 2016, p. 186).

Desse modo, a busca pela prevenção de litígios – ou, realisticamente, a busca por medidas mais adequadas de resolução de conflitos –, no âmbito da Administração Tributária, acaba aproximando os sistemas de precedentes judicial e administrativo. No entanto, reiteramos que estes não se confundem – em razão de suas particularidades normativas e procedimentais já explicadas –, mas devem coexistir em harmonia, a sedimentar um sistema processual mais coeso, seguro e racional (MELO FILHO, 2018).

Justamente em razão de suas particularidades, reservamos o último capítulo deste trabalho para o estudo dos precedentes e da resolução de demandas repetitivas tributárias no âmbito do processo administrativo. Mediante a exposição do tema, buscar-se-á amadurecer o debate acerca da desjudicialização das lides tributárias e do fortalecimento da instância administrativa de julgamento, no intuito de aprimorar o atual modelo de discussão da obrigação tributária.

²⁷ Ora, não se pode olvidar o constrangimento moral provocado pela lavratura de um auto de infração em nome do contribuinte, ou em nome do seu estabelecimento comercial – sobretudo, quando aquele não possui condições financeiras de buscar uma assessoria jurídica para representá-lo. Máxime, quando do procedimento fiscalizatório advém uma representação para fins penais.

4 OS PRECEDENTES E AS DEMANDAS REPETITIVAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL: OS DESAFIOS E PERSPECTIVAS DE UM SISTEMA MAIS RACIONAL DE DISCUSSÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como já vimos, o sistema processual tributário é o instrumento de operacionalização e resolução de conflitos que envolvam a instituição, a cobrança e arrecadação de tributos. Muito além de confirmar ou afastar a exigibilidade do crédito, o processo tributário deve servir de mecanismo para se alcançar uma solução justa, segura e isonômica dos litígios que envolvam matérias fiscais.

Notavelmente diante do cenário atual – marcado por uma litigiosidade excessiva e pela eternização dos julgamentos²⁸ –, parece-nos óbvio que o sistema processual tributário brasileiro está muito aquém de um padrão racional de resolução de conflitos. Por essa razão, faz-se necessário repensar o modelo ora vigente – ainda fundado na judicialização das demandas e na solução unilateral e adjudicatória, por parte do sujeito ativo –, cujo retorno financeiro beira a irrelevância, quando comparado ao custo de manutenção dos processos.

Cientes desse quadro, faremos, a seguir, uma exposição dividida em três partes. Em um primeiro momento, realizaremos o debate acerca da desjudicialização dos conflitos tributários, a elencar possíveis soluções para o atual modelo de discussão da obrigação tributária. Em seguida, discorreremos sobre os julgamentos do CARF e o atual subsistema de precedentes administrativos tributários federais. Por fim, estudaremos a (in)compatibilidade da sistemática de demandas repetitivas e precedentes do CPC com o processo administrativo fiscal, a partir de uma análise crítica do atual rito dos recursos repetitivos do CARF.

Feitas essas considerações, passemos, a seguir, ao primeiro item do capítulo.

4.1 REPENSANDO O SISTEMA DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS: DESJUDICIALIZAÇÃO E RACIONALIDADE NAS LIDES TRIBUTÁRIAS ATRAVÉS DO FORTALECIMENTO DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA

Primeiramente, é preciso ressaltar que, para que o sistema processual tributário cumpra sua função primordial – que, ao menos no plano ideal, é de realizar o direito material tributário no caso concreto –, é necessário que haja um equilíbrio entre os interesses dos sujeitos da relação jurídico-tributária. Assim, podemos dizer que as normas que regulam os meios de

²⁸A título de conhecimento, a PGFN estimou que o tempo médio de um processo tributário gira em torno de 16 anos: quatro na esfera administrativa, e doze na esfera judicial. Em outras pesquisas, apontou-se uma média de 5 anos de duração para processos administrativos com valores superiores a 500 mil reais – os quais correspondem a mais de 80% de todos os créditos inscritos em dívida ativa no âmbito federal (PEREIRA, 2009).

discussão da obrigação tributária devem servir a dois propósitos essenciais: (i) otimizar a resolução dos conflitos e obter a satisfação do crédito tributário (quando devido), em tempo razoável; (ii) oferecer ao contribuinte todos os meios de defesa para questionar a juridicidade da atuação administrativa na cobrança do crédito respectivo (MELO FILHO, 2018).

No entanto, alguns fatores acabam impossibilitando que os conflitos tributários cheguem a uma solução justa em tempo razoável – e, em decorrência disso, o sistema não consegue dar o retorno necessário “ao contribuinte, por não ter uma posição definitiva em prazo razoável sobre a sua questão em lide, e à Fazenda Pública, que fica tolhida de receber o tributo supostamente devido” (BARBOSA, 2017, p. 75).

Na verdade – na maioria dos casos –, o resultado final é justamente o oposto: não há arrecadação do tributo (ou, se houver, não ocorre em tempo minimamente satisfatório), tampouco o contribuinte é exonerado da condição de devedor, mesmo em casos onde o crédito tributário é manifestamente irrecuperável²⁹. Dessa maneira, diversas demandas tributárias continuam em um “limbo processual” por vários anos, sem qualquer perspectiva de solução.

Dentre as causas que podem explicar a falha do atual modelo de discussão da obrigação tributária, ressaltamos: (i) a predileção pela esfera judicial em detrimento da administrativa, a priorizar a instauração e judicialização do conflito, ao invés da prevenção e resolução extrajudicial; (ii) a desarmonia existente entre as instâncias judicial e administrativa; (iii) a ausência de institutos processuais adequados para lidar com a alta taxa de litigiosidade nos órgãos de julgamento administrativos; e (iv) o predomínio da “solução” estatal adjudicatória (na maioria dos casos, por meio de execução fiscal), com forte relutância em se adotar outros métodos adequados de resolução de conflitos (MELO FILHO, 2018).

Precisamos destacar, em primeiro plano, a completa desorganização e ineficiência dos meios judiciais de discussão da obrigação tributária – em especial, do modelo judicial de cobrança do crédito tributário. Ao reunir os resultados dos levantamentos de João Aurino (2018) e Abraham (2019), bem como do relatório “Justiça em Números” do CNJ (2020), constata-se que as execuções fiscais representam cerca de 70% de todo acervo de execuções em curso no país; sendo o equivalente a 39% de todos casos pendentes e congestionados do Judiciário do

²⁹ Aqui, é preciso fazer uma ressalva: esse fenômeno (“arrastamento” injustificável dos processos judiciais), muitas vezes, se dá por conta da atuação das próprias partes do processo, e não por causa da legislação processual ou pela morosidade do Judiciário. Ora, sabemos que, obviamente, tanto o sujeito ativo quanto o passivo não desejam sucumbir nos processos judiciais em que atuam. Na verdade – conforme já explicado no item 3.2 do trabalho –, o real problema aqui reside na relutância de algumas Fazendas Públicas em desistir de recursos e de seguir precedentes – as quais, inclusive, possuem legislação própria nesse sentido –, principalmente, em execuções fiscais cujos créditos são evidentemente irrecuperáveis ou de difícil recuperação.

ano de 2019, com uma taxa de congestionamento de 87% – a maior dentre todas as classes processuais analisadas.

Em outro estudo, que levou em consideração as execuções fiscais promovidas pela PGFN de 2009 a 2011, o tempo médio total de tramitação de uma execução fiscal federal foi estimado em 9 anos, 9 meses e 16 dias. Constatou-se, igualmente, que o custo unitário médio de uma execução fiscal federal é de R\$ 5.606,67, e a probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito é de 25,8%; ou seja, menos de 1/3 do total de execuções fiscais chegam a ser “frutíferas” (CUNHA, A.; KLIN; PESSOA, 2011).

De acordo com o levantamento realizado, só seria economicamente justificável promover uma ação de execução fiscal se o montante da dívida ultrapassasse a importância de R\$ 21.731,45. Em qualquer cobrança com um valor inferior a este, é altamente improvável que a União consiga, ao menos, ter um retorno superior ao custo operacional de se manter o processo ativo (CUNHA, A.; KLIN; PESSOA, 2011).

No estudo, um dos maiores problemas apontados foi a citação válida do sujeito passivo: em quase metade dos executivos fiscais (46,2%), o devedor sequer chega a ser citado para integrar a relação processual. A citação por edital (depois de esgotados os meios ordinários) é efetivada em apenas 9,9% dos casos, e o número de devedores que se apresentam voluntariamente gira em torno de 3,6% (CUNHA, A.; KLIN; PESSOA, 2011).

Por outro lado, a penhora de bens ocorre em 15,7% das execuções fiscais federais; no entanto, mesmo havendo a penhora de bens, somente 2,8% das ações resultam em leilões judiciais (aqui, já inseridos os leilões sem êxito). Para completar, somente em 0,3% dos leilões há a satisfação integral do crédito tributário (CUNHA, A.; KLIN; PESSOA, 2011).

Nesse cenário, percebe-se que a maior parte do serviço judiciário se limita a atividades puramente administrativas e burocráticas, como a localização de devedores e de bens expropriáveis, gerenciamento de leilões, e problemas com o pagamento de custas processuais. Em outras palavras, na maioria dos casos, não há qualquer análise de mérito acerca de matérias próprias do Direito Tributário, tampouco há o debate sobre as questões controvertidas das partes: os processos se transformam em um arcabouço interminável de despachos citatórios, cartas precatórias e indicações de endereço (MELO FILHO, 2018).

Além de tudo isso, o percentual de contribuintes que conseguem obter sucesso ao oferecer algum tipo de defesa na esfera judicial é baixíssimo: somente em 3,8% das execuções fiscais foram apresentadas Exceções de Pré-Executividade (com taxa de êxito de 8,2%); e em 6,5% foram opostos Embargos à Execução (com taxa de êxito de 14,3%) (CUNHA, A.; KLIN; PESSOA, 2011).

Noutra banda, um estudo realizado entre janeiro e dezembro de 2016, acerca da arrecadação e do passivo administrado pela PGFN, informou que R\$ 14,5 bilhões foram arrecadados a título de recuperação de crédito. Desse número, estima-se que cerca de 60% dos valores recuperados (R\$ 9,3 bilhões) ingressaram nos cofres públicos em razão de programas de parcelamento administrativos; e o restante (R\$ 5,2 bilhões), fruto da arrecadação dos executivos fiscais. Por outro lado, o estoque consolidado em dívida ativa federal do mesmo período chegou ao patamar de R\$ 1,84 trilhão (BRASIL, 2017).

Em relação ao ano de 2016, estimou-se, ainda, um gasto de cerca de R\$ 11,2 bilhões somente com processos na Justiça Federal. Ora, considerando que 40% do valor gasto se refere somente às execuções fiscais (aproximadamente R\$ 4,5 bilhões), e deste percentual, cerca de 1/3 das ações são “frutíferas” (R\$ 1,5 bilhões), chegamos às seguintes conclusões: (i) no âmbito das execuções fiscais federais, aproximadamente R\$ 3 bilhões foram desperdiçados com ações executivas inúteis (ABRAHAM, 2019); (ii) do valor total recuperado (R\$ 14,5 bilhões), se considerarmos que 60% da arrecadação veio de acordos administrativos de parcelamento – e de que o valor total consolidado da dívida ativa estava próximo a R\$ 2 trilhões –, o percentual de êxito da cobrança judicial (R\$ 5,2 bilhões) beira a irrelevância – a cobrir, meramente, os gastos com a manutenção dos processos (R\$ 4,5 bilhões) (MELO FILHO, 2018).

Assim, de toda a análise feita até agora, podemos inferir o seguinte: (i) embora exista um amplo leque de meios de defesa judiciais, estes têm pouca efetividade e utilidade prática; (ii) mesmo com o baixíssimo percentual de sucesso dos contribuintes em suas defesas, cerca de 2/3 das execuções fiscais não chegam a ter êxito na recuperação do crédito tributário; (iii) os valores recuperados em ações de execução fiscal são baixíssimos em relação ao custo operacional de manutenção dos processos; (iv) a maior parte dos créditos tributários recuperados aos cofres públicos decorre de acordos administrativos de parcelamento, e não da cobrança judicial. Sobre o tema, pondera João Aurino:

[...] além do prejuízo causado ao serviço público prestado pelo Poder Judiciário, e, em consequência, à sociedade como um todo, todos os dados, pesquisas e estudos sobre o tema demonstram a irracionalidade teleológica do sistema de cobrança da obrigação tributária, desmistificando uma premissa tão falsa quanto repetida: o processo de execução fiscal encerra um procedimento mais ágil e eficiente que o processo de execução ordinário, cuidando-se de verdadeira prerrogativa à favor da Fazenda Pública.

Ora, todas as análises empíricas, de campo, demonstram o contrário: o procedimento de execução fiscal não é eficiente nem ágil. A suposta prerrogativa da Fazenda Pública é, menos que formal, apenas simbólica, sem substrato material (MELO FILHO, 2018, p. 182, grifo nosso).

Quanto à esfera administrativa, destacamos um recente estudo realizado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o qual analisou a quantidade de processos administrativos tributários ativos em diversos países. No levantamento da OCDE, o Brasil ficou situado entre os primeiros três colocados – chegando ao patamar de 225 mil processos ativos em 2015³⁰ –, aproximando-se numericamente apenas do Canadá e da França (OECD, 2017).

Certamente, a operacionalização de centenas de milhares de processos administrativos fiscais envolve um custo absurdamente alto para os cofres públicos brasileiros. A título de conhecimento: de 2011 a 2015, o país aumentou em 25% o percentual de débito fiscal federal discutido administrativamente, chegando ao primeiro lugar na lista dos países com maior número de débitos fiscais pendentes (OECD, 2017).

Ao mesmo tempo em que não arrecada com os processos, o Brasil também lidera o ranking de países que mais gastam com o contencioso administrativo tributário em relação ao PIB, como se depreende dos ensinamentos de Lopes e Campedelli:

Quando apresentado a partir de diferentes perspectivas, o contencioso tributário brasileiro é sem dúvida um dos maiores do mundo, bem como o que apresenta as maiores somas envolvidas. Do ponto de vista internacional, **a OCDE aponta o Brasil como primeiro colocado em termos de valores envolvidos no contencioso tributário frente ao PIB do país (2,4%)**, ao passo que o segundo, terceiro e quarto colocados desse ranking apresentam, respectivamente o índice de 1,1% (Canadá), 0,5% (México) e 0,3% (África do Sul) (LOPES; CAMPEDELLI, 2017, p. 105, grifo nosso).

Percebe-se, assim, que o processo administrativo fiscal brasileiro também é marcado por diversos contratemplos – principalmente, no que diz respeito ao seu aspecto jurídico-normativo, o qual ainda está muito longe de um modelo racional de resolução de conflitos. Tais adversidades impedem que a via administrativa cumpra com suas finalidades essenciais, quais sejam, de conferir celeridade, economicidade e praticidade a centenas de milhares de processos tributários.

Dentre os problemas da via administrativa de discussão da obrigação tributária, destacamos: a participação limitada do contribuinte em algumas etapas do processo (especialmente, no primeiro grau de julgamento); a ausência de mecanismos efetivos para solucionar demandas de massa; o método de seleção dos julgadores (sem concurso público

³⁰ Isso, é claro, ao levar em consideração apenas os processos administrativos tributários federais. Não há qualquer indicativo numérico (ou sequer uma estimativa) da quantidade de processos municipais e estaduais ativos; os quais, seguramente, devem ultrapassar o índice encontrado na esfera federal.

específico para o cargo³¹, privativo a bacharéis em Direito³²); e a burocracia do sistema de súmulas vinculantes do CARF, que dependem de ato normativo do Ministro de Estado da Economia para poderem vincular a Administração Tributária federal (MELO FILHO, 2018).

Conclui-se, portanto, que é imperioso repensar o modelo de resolução de conflitos tributários ora vigente. O sistema atual é demasiadamente lento, oneroso e ineficiente: seja no quesito da arrecadação tributária (devido a um modelo de cobrança cujo percentual de recuperação de crédito é baixíssimo); seja em seu aspecto estrutural (alto grau de insegurança jurídica; uma base legislativa complexa, confusa e pouco racional; estímulo ao litígio e não à solução consensual, etc.).

Como possíveis soluções para o problema discutido, Ricardo Barbosa (2017) elenca a ampliação dos mecanismos administrativos de negociação do crédito tributário, a favorecer a prevenção e a redução de futuros litígios; a implementação de vínculos entre o processo administrativo e o judicial³³, a fortalecer e unificar as discussões de mérito em ambas as instâncias; e a criação de uma Justiça Especializada Tributária.

Por outro lado, Daniel Melo Nunes (2018, p. 50) destaca que “da análise dos modelos em vigor em outros países, [...] a previsão de regras de solução alternativa de conflitos é fundamental para o sistema de contencioso tributário”. Como exemplo, menciona-se a transação em matéria tributária (art. 156, III c/c art. 171, do CTN), cuja finalidade é a extinção de conflitos por meio de concessões mútuas entre o sujeito ativo e o sujeito passivo³⁴.

Como alternativa à judicialização dos conflitos tributários, autores como Michels (2005), João Aurino (2018) e Silva (2004) também enfatizam a importância de se fortalecer a instância administrativa de julgamento. Dentre as suas vantagens, destacamos: (i) a

³¹Nesse aspecto, é digno de elogios o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE), que em seu aspecto estrutural, é o que mais se aproxima de um modelo ideal de contencioso administrativo tributário. O TATE pernambucano é formado por 15 julgadores administrativos tributários do Tesouro Estadual, divididos em 5 turmas julgadoras, cujos cargos são privativos de bacharéis em Direito, aprovados em concurso público específico para a carreira (RIBEIRO, W., 2004).

³²Em tom semelhante, Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 32-33) discorre que “assume proporções de inteira oportunidade a exigência do título de bacharel em Direito para que o representante da Fazenda, que se vai manifestar sobre a validade ou invalidade do ato, possa fazê-lo de maneira específica e responsável. [...] O requisito da formação jurídica especializada deve ser observado para todas as funções de direção do procedimento e, mui especialmente, para aquelas que expressam a manifestação de vontade da Administração”.

³³João Aurino de Melo Filho (2018) também defende que haja uma comunicação entre as duas esferas, o que o autor chama de “princípio da sistematicidade”. A ideia principal é de que toda a discussão ocorrida na esfera administrativa seja aproveitada na esfera judicial – não podendo “recomeçar do zero” a controvérsia já exaurida nos órgãos de julgamento administrativos. Na nossa concepção, essa seria uma espécie de “preclusão” muito positiva no processo tributário; desde que, por óbvio, a discussão administrativa tenha sido a mais ampla e detalhada possível, e desde que as decisões, no processo administrativo, tenham enfrentado todos os argumentos de maneira satisfatória e fundamentada.

³⁴Sobre o assunto, João Aurino assevera que “a decisão de incluir o conflito tratado no contencioso administrativo como apto a ensejar a transação é, sem dúvida, a decisão mais racional no âmbito de normas gerais” (MELO FILHO, 2018, p. 600).

possibilidade do contribuinte suspender imediatamente a exigibilidade do crédito tributário, mesmo sem garantia; (ii) a democratização dos meios de defesa, dispensando-se o formalismo exacerbado da instância judicial; (iii) a gratuidade na interposição de defesas e recursos administrativos, bem como na formalização de pedidos de restituição, compensação, e de consulta; (iv) o acesso ao duplo grau de jurisdição sem o pagamento de custas, com ampla discussão de mérito em todas as instâncias; e (v) melhor interpretação e aplicação das normas tributárias, em razão da afinidade dos julgadores administrativos com as matérias discutidas.

Em tom semelhante, discorre Francisco Marconi Oliveira:

[...] independentemente das soluções consensuais expressas no art. 1º, § 3º do novo CPC, o meio alternativo mais importante ao processo judicial tributário para a solução de um conflito é o processo administrativo. E, certamente, a nova diretriz processual dará mais importância a essa solução, deixando a lide judicial para cuidar dos litígios mais complexos que não forem solucionados por outros meios. Ou seja, daqueles que imperiosamente precisem da intervenção judicial para a sua elucidação (OLIVEIRA, 2017, p. 87).

Para arrematar o assunto, citamos Hugo de Brito Machado:

Pode parecer estranho que o contribuinte, dispondo da via judicial para a defesa de suas pretensões concernentes à tributação, vá a Juízo para defender o seu direito a uma decisão administrativa sobre as mesmas. Quem militou na defesa de contribuintes na via administrativa, porém, sabe que muitas vezes o exame dos fatos, no processo administrativo fiscal, se faz com mais conhecimento de causa. E muitas questões de direito ordinário são também melhor apreciadas. A legislação específica de cada tributo é muito melhormente conhecida das autoridades administrativas julgadoras do que da maioria dos Juízes (MACHADO, 1998, p. 254).

Ainda no quesito das medidas de combate à ineficiência do sistema processual tributário atual, ressaltamos a edição da Portaria PGFN nº 396/2016, que criou o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC). Esse instrumento normativo consiste em um conjunto de atos judiciais e administrativos, visando conferir maior eficiência e economicidade aos processos de recuperação de créditos tributários (MELO FILHO, 2018).

Dentre as medidas previstas na referida Portaria, destacamos a suspensão de execuções fiscais cujo valor não ultrapasse um milhão de reais, para a realização de diligências no próprio âmbito da PGFN. Nesses casos, “a PGFN reconhece, ainda que implicitamente, que os custos [...] não compensam eventuais benefícios, preferindo que a execução fiscal seja paralisada enquanto realiza, na seara administrativa, sozinha, a busca de bens” (MELO FILHO, 2018, p. 160).

Outro importante avanço foi a edição da Portaria PGFN nº 33/2018, que prescreveu diversas medidas para tentar reduzir a litigiosidade no âmbito do processo tributário federal. Dentre elas, destacamos: o fortalecimento dos meios extrajudiciais de cobrança; o respeito aos

precedentes judiciais (até mesmo aqueles não sujeitos à sistemática de repercussão geral e recursos repetitivos); a possibilidade de discussão administrativa da dívida antes da prática de atos expropriatórios mais gravosos, por meio do Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI); e o monitoramento patrimonial de grandes devedores, com a localização de bens expropriáveis como pressuposto para o ajuizamento de execuções fiscais (BRASIL, 2018).

Também merece destaque a recente Lei de Transação em Matéria Tributária (Lei 13.988/2020), que pôs fim a quase seis décadas de omissão legislativa. Além de regular uma matéria indispensável ao processo tributário como um todo, a referida lei também deu um passo importante no caminho da desjudicialização dos conflitos tributários: a extinção do “voto de qualidade” pró-Fisco, que anteriormente vigorava nos julgamentos do CARF. Agora, nos casos onde houver empate na votação, a questão deverá ser decidida a favor dos contribuintes (MACHADO SEGUNDO, 2020). Afiliamo-nos, portanto, aos ensinamentos de Hugo de Brito Machado Segundo sobre o tema:

Estimular o uso da transação e evitar de levar ao Judiciário questões de legalidade duvidosa, que passam a ser resolvidas em prol do contribuinte ainda na via administrativa, são medidas convergentes com um mesmo objetivo: reduzir a litigiosidade tributária e a carga de processos levados ao Judiciário (MACHADO SEGUNDO, 2020, p. 5).

Para concluir o tema, destacamos que, dentre as medidas apontadas para solucionar o problema do atual sistema processual tributário, certamente a mais importante – e a que mais se repete dentro da bibliografia ora analisada – é a uniformização da jurisprudência tributária nos órgãos de julgamento administrativos.

À guisa de exemplo, Sena (2016, p. 680) discorre que “a aplicação da teoria do precedente na seara administrativa trará maior previsibilidade, segurança e eficiência na já intrincada relação jurídico tributária”. De forma semelhante, João Aurino (2018, p. 559) pontua que a via administrativa de discussão da obrigação tributária “precisa desenvolver meios processuais para manutenção da coerência interna da sua jurisprudência, o que passa pela criação de mecanismos processuais que garantam uniformidade de entendimentos [...]”.

No mesmo tom, ao discorrer sobre a uniformização da jurisprudência administrativa tributária, Daniel Melo Nunes propõe “conferir autoridade diferenciada às decisões proferidas pelo CARF, mais especificamente àquelas que possam ser qualificadas como reiteradas e uniformes [...]” (CARVALHO, D., 2018, p. 38). Consoante todo o exposto até aqui, finalizamos o debate com as seguintes ponderações de Roberto Miglio Sena:

A estruturação dos órgãos e conselhos administrativos, não como meros convalidadores da imputação fiscal, mas como verdadeiras instâncias decisórias,

pautadas na fundamentação e racionalidade, poderá contribuir sobremaneira para a redução de conflitos. Tais decisões, na medida em que se perpetuam no tempo e espaço dão origem a precedentes administrativos, que embora de vinculatividade fraca, servirão para orientar as condutas do Fisco e dos contribuintes, gerando expectativas nos mesmos, o que por si só já atesta a sua relevância, diminuindo o ambiente de insegurança e litigiosidade que hoje permeia a aplicação da norma tributária (SENA, 2016, p. 681, grifo nosso).

Reiteramos, assim, a ideia que vem sendo construída ao longo do presente trabalho: através da consolidação de um sistema de precedentes mais robusto, organizado e racional, a via administrativa de discussão da obrigação tributária “servirá para antecipar os problemas e questões jurídicas, [...] ferramenta que, se bem utilizada, servirá como instrumento para desafogar o judiciário e diminuir a litigiosidade da sociedade brasileira” (SENA, 2016, p. 678).

4.2 OS JULGAMENTOS DO CARF E O ATUAL SUBSISTEMA DE PRECEDENTES ADMINISTRATIVOS TRIBUTÁRIOS

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) é o órgão que encerra a discussão da obrigação tributária na via administrativa. O art. 25, II do Dec.70.235/72, prevê que o CARF é um órgão colegiado paritário, integrado por representantes dos contribuintes (confederações representativas de categorias econômicas e centrais sindicais), e representantes da Fazenda Nacional (auditores fiscais da Receita Federal), nos moldes do art. 29, I, anexo II, do RICARF (BRASIL, 1972, 2015). Nas palavras de Eurico Marcos Diniz e Daniel Leib:

A missão do CARF é julgar conflitos em matéria tributária de competência federal, servindo como órgão de calibração do sistema, encontrando soluções jurídicas adequadas para casos concretos, outorgando racionalidade, coerência, corrigindo excessos na aplicação da legislação tributária. [...]

Atua como órgão diretivo e de controle da ação dos auditores da Receita Federal, realizando inestimável serviço público ao cidadão-contribuinte, porque aclara imprecisões, resolve indeterminações e elimina contradições normativas, de modo a reduzir a “contenciosidade” do sistema (SANTI; ZUGMAN, 2013, p. 295-296).

O CARF tem competência recursal, sendo responsável pelos julgamentos dos recursos de ofício (por parte da Fazenda Nacional) e dos recursos voluntários (por parte dos contribuintes), interpostos das decisões de primeira instância, nos termos do art. 25, II, do Dec. 70.235/72. O Conselho é composto por três seções, especializadas por matéria; que por sua vez, são segmentadas em quatro câmaras, divididas em até cinco turmas de julgamento ordinárias, cuja competência material é atribuída de acordo com o tipo de tributo discutido no processo (CARVALHO, D., 2018).

Além disso, o CARF também é constituído pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que por sua vez, divide-se em três turmas especiais, cuja competência material é determinada pela seção da qual faz parte. A CSRF é responsável pelo julgamento dos seguintes

recursos: embargos de declaração, agravo e recurso especial. São cabíveis embargos de declaração para sanar eventual obscuridade, omissão ou contradição da decisão colegiada do CARF (art. 65, anexo II, do RICARF). Já o recurso de agravo serve para “destrancar” eventual recurso especial cuja admissibilidade tenha sido indevidamente negada pela CSRF, sendo regulado pelos arts. 67 a 70, anexo II, do RICARF (NUNES, 2019).

O recurso especial, por sua vez, é aquele interposto contra acórdão que tenha conferido à legislação tributária interpretação divergente daquela adotada por outra câmara, turma de julgamento, turma especial ou pela própria CSRF. Assim sendo, “o Recurso Especial, sob o ponto de vista do recorrente, e a CSRF, sob a perspectiva da estrutura administrativa do CARF, são destinados a uniformizar a jurisprudência deste” (CARVALHO, D., 2018, p. 16).

O prequestionamento da matéria é requisito de admissibilidade do recurso especial, sendo ônus do recorrente, antes da interposição daquele, “suscitar nas razões do Recurso Voluntário o ponto da divergência entre o acórdão recorrido e outro acórdão que decidiu a mesma matéria de forma diferente [...] de forma analítica, isto é, deve-se explicar por meio de argumentos de fato ou de direito” (NUNES, 2019, p. 418).

Vale ressaltar que, durante a tramitação de todos esses recursos, o crédito tributário permanece com sua exigibilidade suspensa, nos termos do art. 151, III, do CTN (BRASIL, 1966). Entretanto, “cessa a suspensão da exigibilidade do crédito com a prolação de decisão definitiva em âmbito administrativo, assim entendida aquela não suscetível de recurso ou, quando cabível, decorrido o prazo sem sua interposição” (CARVALHO, D., 2018, p. 16).

Nos termos do art. 78, anexo II, do RICARF, o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação em qualquer fase do processo, através de petição, ou em simples termo nos autos. Aqui, temos a desistência recursal “expressa”. Noutra banda, conforme preceitua o art. 156, do CTN, também haverá a desistência do recurso administrativo: (i) com o pedido de parcelamento realizado na via administrativa; (ii) com a confissão irretratável da dívida; (iii) com a extinção do crédito tributário, por qualquer modalidade; (iv) com o ajuizamento de ação judicial, pelo contribuinte, com o mesmo objeto do recurso administrativo tributário. Nessas hipóteses, temos a chamada desistência recursal “tácita” (NUNES, 2019).

Nesses casos, o sujeito passivo poderá até mesmo desistir de parte do recurso – ocasião na qual o processo retornará à unidade da Receita Federal originária, para depois ser apartado, e restituído ao CARF somente com a parcela controvérida da matéria. Como explica Cleucio Nunes:

Na hipótese de o sujeito passivo desistir de parte do recurso e mesmo que obtenha decisão favorável, o processo deverá retornar à unidade da Receita Federal de origem

para ser apartado e restituído ao CARF para julgamento da parte controvertida. Isso porque, com a renúncia ao recurso, o crédito tributário devido será exigido, devendo o sujeito passivo ser intimado para fazê-lo dentro do prazo legal. A competência para os atos de cobrança do crédito tributário pertence à Receita Federal e não ao CARF, razão pela qual os autos terão que baixar à origem para as providências cabíveis (NUNES, 2019, p. 424)

Não havendo desistência do recurso ou, ainda, na hipótese de desistência parcial, a matéria controvertida seguirá para julgamento, que ocorrerá de acordo com a competência material previamente estabelecida para cada uma das turmas julgadoras do CARF. Esgotado o prazo recursal, e não havendo mais nenhum recurso cabível, a decisão do Conselho será considerada “definitiva”.

Nesse ponto, o art. 42 do Dec. 70.235/72 elenca as chamadas “decisões definitivas” do processo administrativo tributário, quais sejam: (i) a decisão de primeira instância, esgotado o prazo de interposição de recurso voluntário, ou não se tratando de hipóteses do recurso de ofício; (ii) a decisão em segunda instância, esgotados os prazos recursais; (i) a decisão proferida na instância especial (CARVALHO, D., 2018).

Os julgamentos do CARF repercutem somente em relação ao sujeito passivo que foi parte no processo, não servindo de parâmetro para demais contribuintes que se encontrem em situação análoga (CARVALHO, D., 2018). Em outras palavras, os acórdãos do Conselho – semelhante ao que ocorre com a jurisprudência da esfera judicial – têm vinculatividade meramente persuasiva, a demonstrar o entendimento que vem se consolidando ao longo do tempo sobre determinada matéria tributária.

Para que as decisões reiteradas e uniformes do CARF passem a ter força vinculante, de observância obrigatória pelos membros do Conselho, elas deverão ser consubstanciadas em súmulas (art. 72, anexo II, do RICARF). De forma semelhante, o pleno da CSRF também pode aprovar a edição de súmulas administrativas do CARF, quando se tratar de matérias que, por sua natureza, forem submetidas a duas ou mais turmas da própria CSRF (BRASIL, 2015).

Nesse ponto, é importante ressaltar que as súmulas do CARF não podem contrariar os entendimentos pacificados pelas Cortes Superiores. Por essa razão, nos termos do art. 74, § 4º, anexo II, do RICARF, “a superveniência de decisão definitiva do STF ou do STJ, na sistemática de Recursos Repetitivos, que contrariar o enunciado de súmula do CARF, implicará na sua revogação por ato do Presidente do órgão” (NUNES, 2019, p. 423). Trata-se de um comando normativo elogiável do RICARF, a fortalecer a unidade sistêmica do processo tributário.

As três turmas da CSRF também poderão aprovar súmulas de matérias relativas à sua competência, a depender da seção na qual estão inseridas. Além disso, o art. 10, anexo II, do RICARF, prescreve que o órgão pleno da CSRF poderá uniformizar decisões divergentes de

suas turmas, através de resolução. As resoluções, portanto, são utilizadas pela CSRF “de forma abstrata e resolvem questões em tese e não sobre uma demanda recursal especificamente” (NUNES, 2019, p. 423).

Observa-se, assim, que as súmulas editadas pelo CARF, em um primeiro momento, vinculam exclusivamente os membros do próprio Conselho. Para que as súmulas sejam verdadeiros “precedentes”, de observância obrigatória em relação a toda Administração Tributária federal, elas precisam ser chanceladas por ato normativo do Ministro do Estado da Economia (NUNES, 2019).

Nesse aspecto, preceitua o art. 75, anexo II, do RICARF, que o Ministro de Estado da Economia poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal, mediante proposta apresentada pelo Presidente do CARF, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, pelo Secretário da Receita Federal do Brasil ou por Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros (BRASIL, 2015). Recentemente, tivemos a edição das Portarias ME nº 277/2018 e 129/2019, pelo Ministro de Estado da Economia, as quais atribuíram efeito vinculante a diversas súmulas do CARF (BRASIL, 2018, 2019).

A vinculatividade obrigatória das súmulas do CARF confere às decisões reiteradas e uniformes do Conselho o *status* de verdadeiros precedentes, em relação ao próprio CARF, e aos demais órgãos integrantes da Administração Tributária federal. Essa estrutura de precedentes administrativos tem relevância ímpar na manutenção da estabilidade sistêmica do processo administrativo fiscal – principalmente, no tocante aos procedimentos fiscalizatórios e julgamentos em primeira instância realizados pela Receita Federal, os quais passam a se alinhar com os pronunciamentos do CARF. Nesse aspecto, destacam Eurico Marcos Diniz e Daniel Leib:

Quando o CARF resolve e sedimenta jurisprudência sobre determinado caso de aplicação do direito, ele, ao mesmo tempo, sinaliza para a sociedade qual é a legalidade e atrai para si a última palavra sobre os conceitos jurídicos tributários, poupando o Judiciário de ser provocado a decidir sobre detalhes excessivamente técnicos.

Uma vez decididos e sedimentados os conflitos tributários na esfera administrativa, não há sentido, no caso do Poder Público, em desestabilizar a jurisprudência administrativa em favor de aventura no Judiciário. Aliás, a tendência dos tribunais é seguir a expertise e a coerência construída pelas decisões reiteradas do CARF (SANTI; ZUGMAN, 2013, p. 299, grifo nosso).

Outra medida importantíssima para o atual sistema de precedentes do CARF foi a recente edição da Portaria ME nº 340, a qual prescreve, em seu art. 50, que nos julgamentos dos processos sujeitos ao rito especial do contencioso administrativo fiscal de pequeno valor,

“[...] o julgador deve observar as súmulas e resoluções de uniformização de teses divergentes do CARF” (BRASIL, 2020).

O referido dispositivo inova – de maneira muito positiva, inclusive–, ao prever a vinculação automática das decisões do contencioso fiscal de pequeno valor, na primeira instância, a todas as súmulas e resoluções do CARF – até mesmo, àquelas que não possuem efeito vinculante chancelado pelo Ministro de Estado da Economia. Ao nosso ver, é um indicativo de que o sistema está caminhando no caminho certo, no sentido de desburocratizar e fortalecer o sistema de precedentes do processo administrativo tributário federal.

Nesta mesma linha de raciocínio, um ponto positivo da legislação do CARF é a previsão de reunião de processos conexos, decorrentes, ou reflexos (art. 6º, anexo II, do RICARF), o que certamente contribui para conferir maior segurança jurídica aos julgamentos realizados no órgão. A norma do RICARF se assemelha ao comando legal do art. 55, § 3º, do CPC, que versa sobre o julgamento conjunto dos processos que possam gerar risco de prolação de decisões conflitantes ou contraditórias, caso sejam decididos separadamente (BRASIL, 2015).

Destacamos, ainda, o art. 63, § 8º, anexo II, do RICARF, o qual determina que o relator faça constar, tanto no voto como na própria ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros, na hipótese em que a decisão por maioria, ou por voto de qualidade, acolher apenas a conclusão do relator. Tal norma é um reflexo – ainda que muito comedido – da previsão contida no art. 489 do CPC, que versa sobre a necessidade de fundamentação das decisões (BRASIL, 2015).

Por fim, ressaltamos o instituto processual mais paradigmático do subsistema de precedentes administrativos do CARF: a sistemática de recursos repetitivos introduzida pelo RICARF em 2015, posteriormente alterada pela Portaria MF nº 153, de 2018. Prescreve, assim, o art. 47, anexo II, do RICARF:

Art. 47. Os processos serão sorteados eletronicamente às Turmas e destas, também eletronicamente, para os conselheiros, organizados em lotes, formados, preferencialmente, por processos conexos, decorrentes ou reflexos, de mesma matéria ou concentração temática, observando-se a competência e a tramitação prevista no art. 46.

§ 1º Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, será formado lote de recursos repetitivos e, dentre esses, definido como paradigma o recurso mais representativo da controvérsia.

§ 2º O processo paradigma de que trata o § 1º será sorteado entre as turmas e, na turma contemplada, sorteado entre os conselheiros, sendo os demais processos integrantes do lote de repetitivos movimentados para o referido colegiado.

§ 3º Quando o processo paradigma for incluído em pauta, os processos correspondentes do lote de repetitivos integrarão a mesma pauta e sessão, em nome do Presidente da Turma, sendo-lhes aplicado o resultado do julgamento do paradigma (BRASIL, 2015, grifo nosso).

No atual modelo de recursos repetitivos do CARF, calcado no sistema da causa-piloto, deverá ser escolhido como paradigma “o recurso mais representativo da controvérsia”. A expressão é vaga, porém, merece elogios por determinar que, dentre os recursos repetitivos, seja feita uma análise minuciosa daquele que mais simbolize a discussão da matéria.

O art. 47 do RICARF não deixa claro quantos recursos do lote de repetitivos serão efetivamente analisados para a escolha do paradigma. Também não há previsão de um lapso temporal máximo para o encerramento do rito, o que significa que os processos afetados permanecerão sobrestados indefinidamente, até que haja o julgamento do recurso paradigma.

Além disso, somente um recurso pode ser escolhido como representativo da controvérsia, ao invés de múltiplos (como ocorre, por exemplo, no rito do CPC). Nota-se também que não há qualquer previsão de que as razões de decidir do recurso paradigma tenham efeito vinculante automático para os demais casos congêneres futuros, mas somente àqueles que integrem o mesmo lote de recursos repetitivos.

Por fim, atente-se que não há possibilidade de afastar a aplicação do julgamento do recurso paradigma nos demais processos afetados, por meio da demonstração de distinção entre o caso particular e a questão a ser julgada. Nesses casos, as demais partes afetadas pelo rito dos recursos repetitivos não têm escolha, senão a judicialização da matéria, caso entendam que a afetação de seus processos se deu de forma equivocada.

É bem verdade que, desde o início de sua vigência (2015), até o presente momento, o rito de recursos repetitivos do RICARF já passou por duas alterações importantes. A primeira foi a revogação do antigo parágrafo 1º, do art. 47, que facultava a escolha do recurso paradigma por meio de sorteio, a ser realizado pelo presidente da turma julgadora.

A supressão do referido texto legal foi extremamente positiva, pois este não possuía qualquer substrato jurídico que justificasse a sua existência: o recurso paradigma era pinçado aleatoriamente, sem qualquer esforço analítico, servindo apenas para abreviar o tempo de julgamento do órgão.

A segunda mudança foi a revogação do antigo parágrafo 3º, que facultava às partes dos demais processos afetados pelo recurso paradigma a apresentação de sustentação oral, na sessão de julgamento respectiva. Essa alteração, certamente, foi mais polêmica: por um lado, não concordamos com a supressão total do direito à sustentação oral por parte dos contribuintes, já que os pontos levantados em suas sustentações seriam fundamentais para ampliar a discussão sobre o tema.

Noutra banda, reconhecemos o equívoco do legislador ao prever que as partes “dos demais processos afetados” poderiam realizar a sustentação oral. Não faz o menor sentido que

dezenas de contribuintes realizassem sustentação oral em um julgamento que analisaria um recurso de outra parte; já que os fundamentos do recurso (e a própria decisão em primeira instância), obviamente, não seriam idênticos em todos os casos³⁵.

O correto, na verdade, seria facultar à(s) parte(s) do(s) recurso(s) paradigma(s) a sustentação oral na sessão de julgamento; e aos demais contribuintes afetados, assegurar o direito ao contraditório e à ampla defesa, para afastar a afetação de seus processos. Portanto, acertada também a revogação do antigo parágrafo 3º; embora, como já pontuamos, ao invés de organizar a sessão de julgamento do recurso paradigma, o RICARF acabou suprimindo completamente o direito à sustentação oral do contribuinte – o que é reprovável.

Ante todo o exposto, é evidente que o sistema normativo do CARF passou por uma reestruturação significativa nos últimos anos, a alinhar a sua estrutura de julgamento e jurisprudência com os demais órgãos da Administração Tributária federal; acompanhando, assim, as diretrizes processuais do CPC, em respeito à segurança jurídica, à isonomia e à duração razoável do processo. Nas palavras de José Andrés Lopes:

O sistema hoje existente no CARF apresenta várias virtudes [...], conferindo-se maior segurança jurídica e previsibilidade ao processo administrativo tributário. Nada mais nobre e totalmente em linha com o movimento de valorização dos precedentes no direito brasileiro, que conta com diversas iniciativas no mesmo sentido, tais como os recursos repetitivos, as súmulas do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF) e, também, a súmula vinculante (COSTA, 2019, p. 2).

Sobre o tema, dissertam Gonçalves e Pinheiro:

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 adotada**. 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** (GONÇALVES; PINHEIRO, 2016, p. 190, grifo nosso).

Sabemos, no entanto, que o atual estatuto processual do PAT está longe de um padrão ideal de resolução de conflitos tributários, sobretudo, no tocante ao julgamento de demandas de massa e à formação e aplicação de precedentes. Por essa razão, no item a seguir, iremos expor o debate central da presente monografia: o estudo da (in)compatibilidade da sistemática de

³⁵ Tentou-se, aqui, adotar o padrão da causa-modelo, junto de uma espécie de “*amicus curiae*” no âmbito do CARF; o que não foi bem sucedido. Não existe, no RICARF, uma estrutura para a admissão de “auxiliadores do processo” na instrução e julgamento dos recursos repetitivos – até mesmo daqueles que, por motivo da afetação dos recursos, teriam interesse no resultado da decisão. Igualmente, não há qualquer previsão de transposição da tese jurídica dos processos afetados ao processo paradigma (o que, com a devida vênia, seria totalmente contraintuitivo). Todos essas circunstâncias, na prática, tornavam a sustentação oral das partes irrelevante.

demandas repetitivas e precedentes do CPC com o processo administrativo tributário, partindo de uma análise crítica do rito de julgamento de recursos repetitivos do CARF.

4.3 A (IN)COMPATIBILIDADE DO CPC COM O SISTEMA ADMINISTRATIVO DE PRECEDENTES E DEMANDAS REPETITIVAS TRIBUTÁRIAS

Como vimos, o sistema de julgamentos do CARF passou por uma mudança estrutural significativa nos últimos anos. Conforme se depreende do levantamento realizado em 2015 pelo Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle (MTFC), antes da vigência do atual RICARF, o tempo médio de julgamento dos recursos que chegavam ao Conselho era de 5 a 10 anos (BRASIL, 2016).

Naquela época, a estimativa do tempo de julgamento do estoque total de processos (incluindo aqueles que ainda não haviam sido distribuídos para relatoria) girava em torno de 77 anos. No relatório, foi informado que cerca de 13 mil processos (11% do acervo total) estavam há mais de 10 anos aguardando julgamento pelos conselheiros (BRASIL, 2016).

Segundo a publicação do MTFC, a morosidade nos julgamentos do CARF ocorria, principalmente, em razão da “ausência de gerenciamento do acervo, pois os lotes de processo [...] eram formados sem estabelecimento de critérios, de modo que não havia o ganho de eficiência pela apreciação de processos de mesma área de concentração temática” (BRASIL, 2016, p. 9).

Destacamos, ainda, outros motivos que também davam causa à ineficiência do órgão, quais sejam: (i) a ausência de uma estrutura de apoio aos conselheiros, que muitas vezes eram desviados dos julgamentos para realizar atividades administrativas diversas; e (ii) ausência de metas, avaliações periódicas de desempenho e medidas corretivas, a dificultar que eventuais problemas fossem corrigidos em tempo hábil. Diante desse cenário, o relatório do MTFC chegou às seguintes constatações:

A falta de tempestividade na atuação do Carf acaba por gerar um desestímulo à arrecadação espontânea, seja em razão da percepção da ineficiência na cobrança tributária por parte do Estado, ou do sentimento de injustiça na distribuição do ônus tributário. Ademais, são efeitos dessa morosidade uma maior dificuldade de recuperação de crédito, nas causas favoráveis à União, e o prolongamento de situações indevidamente constituídas contra o contribuinte, nos casos em que a decisão for favorável ao contribuinte (BRASIL, 2016, p. 9).

Em meados de 2016 – ainda no início da vigência do atual RICARF –, o Conselho divulgou o seu relatório anual de decisões, o qual indicou que, de janeiro a dezembro daquele ano, foram julgados cerca de 7.821 recursos. Dentre eles, 78,3% foram interpostos pelos

contribuintes, que obtiveram êxito em 52,4% dos casos. Nesse estudo, constatou-se que 1.140 dos 7.821 processos foram julgados na sistemática dos recursos repetitivos (BRASIL, 2017).

Já em 2019, em um levantamento realizado pelo próprio CARF, constatou-se que, após a adoção de medidas visando aumentar a celeridade processual – *e.g.* a utilização da sistemática de recursos repetitivos –, a estimativa do tempo de julgamento de todo o estoque processual do órgão baixou de 77 anos para cerca de 6 anos. Além disso, estima-se que o tempo atual para julgamento dos recursos também diminuiu, variando de 1 ano e 2 meses a 6 anos e 1 mês, a depender da turma julgadora (BRASIL, 2019).

No entanto, sabemos que reduzir o tempo de tramitação dos processos – embora extremamente necessário –, por si só, não se mostra como uma solução ideal para resolver os milhares de casos repetitivos tributários lotados nos órgãos administrativos. É preciso, mais do que abreviar o tempo dos julgamentos, fomentar a criação de precedentes de qualidade, a partir de um modelo mais racional de resolução de demandas de massa e uniformização de entendimentos jurisprudenciais.

Resta-nos, agora, analisar a compatibilidade das normas do CPC com o processo administrativo tributário, à luz da recente sistemática de recursos repetitivos e súmulas vinculantes do CARF. Reiteramos, aqui, que o intuito não é de esgotar o tema, mas sim fazer uma análise pontual dos possíveis pontos de convergência entre o CPC e o processo administrativo fiscal – nomeadamente, os comandos legais que dizem respeito à formação e aplicação de precedentes.

4.3.1 A sistemática do CPC na formação de precedentes administrativos tributários

Consoante os estudos realizados nos itens anteriores do trabalho, percebe-se que a atual sistemática de recursos repetitivos do CARF é demasiadamente omissa em vários quesitos, sobretudo, na sistematização de uma estrutura coerente de formação e aplicação de precedentes tributários.

Quanto ao aspecto da formação de precedentes, percebe-se que o rito prescrito no RICARF não possui uma estrutura normativa adequada, no que tange: (i) ao procedimento de escolha e processamento dos recursos; (ii) ao exercício do contraditório prévio pelo contribuinte cujo recurso tenha sido afetado, por meio da demonstração de distinção; e (iii) à extensão da vinculatividade das teses jurídicas dominantes.

Em uma primeira análise, daremos atenção ao procedimento de escolha do recurso paradigma no modelo do RICARF. Nos termos do § 1º do art. 47, anexo II, do RICARF, dentro do lote de recursos repetitivos, será definido como paradigma aquele que mais represente a

controvérsia. A tese jurídica adotada no julgamento do paradigma, portanto, será transposta aos demais processos (BRASIL, 2015).

A expressão, em sua literalidade, pressupõe que não há um prazo determinado para que o incidente seja julgado, o que nos leva à conclusão de que os demais contribuintes afetados pelo paradigma podem ficar esperando um posicionamento final do CARF por tempo indeterminado. Percebe-se, igualmente, que o dispositivo determina que seja feita uma análise prévia por parte dos conselheiros, de forma a elevar à posição de paradigma apenas um recurso – em meio a centenas de outros –, que, em tese, represente melhor a controvérsia.

Da análise dos pontos levantados acima, vislumbra-se que a referida norma não tem a merecida preocupação com a qualidade da tese jurídica a ser firmada, ou com a efetiva participação dos contribuintes afetados pelo rito (GASPERIN, 2017). Primeiramente, destacamos que, ao invés da escolha de apenas um recurso, o ideal seria realizar uma análise conjunta de múltiplos processos – dois a quatro casos, por exemplo –, a abranger uma discussão mais ampla e abrangente acerca da matéria a ser julgada.

Seguindo esse parâmetro, teríamos um leque argumentativo diverso, com diferentes pontos levantados tanto pelos contribuintes como pelas autoridades julgadoras de primeiro grau – o que certamente enriqueceria o debate, e daria aos conselheiros a oportunidade de se familiarizar com as questões a serem decididas.

Além disso, defende-se também que o conselheiro relator, quando da afetação dos demais recursos repetitivos: (i) identifique, de maneira precisa, a questão tributária a ser decidida no julgamento do paradigma; (ii) em seguida, proceda à intimação dos contribuintes afetados pela medida, para que, querendo, possam exercer o contraditório; (iii) dê preferência ao julgamento ao lote de recursos repetitivos em detrimento de outros feitos, cessando a suspensão processual dos demais recursos se o incidente não for julgado em, no máximo, um ano³⁶.

³⁶Semelhante à previsão contida nos arts. 1.036, §§ 1º, 4º e 6º, e 1.037, I e § 8º do CPC, que assim dispõem:

Art. 1.036. [...] § 1º O presidente ou o vice-presidente de tribunal de justiça ou de tribunal regional federal selecionará 2 (dois) ou mais recursos representativos da controvérsia, [...] para fins de afetação, determinando a suspensão do trâmite de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que tramitem no Estado ou na região, conforme o caso. [...]

§ 4º Os recursos afetados deverão ser julgados no prazo de 1 (um) ano e terão preferência sobre os demais feitos [...]

§ 6º Somente podem ser selecionados recursos admissíveis que contenham abrangente argumentação e discussão a respeito da questão a ser decidida.

Art. 1.037. Selecionados os recursos, o relator [...] proferirá decisão de afetação, na qual:

I - identificará com precisão a questão a ser submetida a julgamento; [...]

§ 8º As partes deverão ser intimadas da decisão de suspensão de seu processo, a ser proferida pelo respectivo juiz ou relator (BRASIL, 2015).

Dessa forma, dar-se-ia prestígio à seleção de teses jurídicas de fundamentação abrangente e de maior qualidade técnica, as quais projetariam nos demais processos uma *ratio decidendi* mais justa, robusta e, acima de tudo, estável. Ademais, a intimação dos contribuintes afetados pelo rito é requisito indispensável para legitimar o procedimento de escolha do paradigma, a demarcar de maneira mais precisa o campo de aplicação daquela tese vinculante (GASPERIN, 2017).

Outro ponto que merece atenção é o fato de que os contribuintes não dispõem de meios para exercer o contraditório na etapa de seleção dos recursos repetitivos. A única “solução”, nessa hipótese, seria a propositura de mais uma leva de ações judiciais – as quais, certamente, não só atacariam a afetação supostamente indevida dos recursos, como também reiniciariam toda a discussão da matéria já amadurecida na via administrativa.

Assim, o instituto do *distinguishing*, em caráter preventivo, torna-se imprescindível nessas circunstâncias, por três razões elementares: (i) por ser um corolário aplicável a todas as etapas do processo administrativo, o contraditório e a ampla defesa devem permear também o rito dos recursos repetitivos; (ii) o equívoco na afetação de processos e na transposição de teses vinculantes, em última análise, só prejudicaria ainda mais a discussão realizada na via administrativa – a gerar, futuramente, maiores despesas ao contribuinte e ao Estado; (iii) sem meios administrativos de impugnação, os contribuintes recorreriam ao Judiciário para sanar o suposto equívoco, a gerar uma nova leva de ações judiciais desnecessárias, em detrimento de uma simples petição nos autos do processo administrativo.

Por esses motivos, defende-se aqui a utilização de meios de defesa prévios ao julgamento do recurso paradigma, no sentido de assegurar ao contribuinte a demonstração da distinção entre o seu caso e a questão a ser decidida (GASPERIN, 2017). Desse modo, seria facultado ao sujeito passivo, após a afetação do recurso, requerer o prosseguimento do seu feito particular por meio de simples petição endereçada ao relator do processo³⁷. Da decisão que rejeitar o requerimento do contribuinte não caberá recurso, devendo o processo retornar à sessão de julgamento principal.

Destacamos, por fim, a emblemática questão da vinculatividade das teses jurídicas dominantes do CARF. O primeiro problema reside na inexistência de dispositivo que vincule automaticamente a tese firmada no julgamento de recursos repetitivos a casos análogos futuros,

³⁷Semelhante ao que ocorre no art. 1.037, § 9º, do CPC: “Art. 1037. [...] § 9º Demonstrando distinção entre a questão a ser decidida no processo e aquela a ser julgada no recurso especial ou extraordinário afetado, a parte poderá requerer o prosseguimento do seu processo” (BRASIL, 2015).

de modo que o art. 47, § 3º do RICARF apenas faz menção à transposição da tese jurídica ao lote de repetitivos no qual se insere o recurso paradigma (BRASIL, 2015).

O segundo problema está no procedimento burocrático do art. 75, anexo II, do RICARF, que é a “chancela de efeito vinculante” realizado pelo Ministro de Estado da Economia, o qual é condição *sine qua non* para que a Administração Tributária federal passe a seguir os precedentes do Conselho (BRASIL, 2015). Sob um ponto de vista pragmático, mostra-se completamente contraintuitiva a referida previsão normativa do RICARF – sobretudo, no cenário atual, onde se prestigia a racionalidade e a previsibilidade dos sistemas jurídicos, através da uniformização jurisprudencial e valorização de precedentes.

Seguindo essa linha de pensamento, João Aurino de Melo Filho (2018, p. 559-560) entende que “a decisão final do Carf não é apenas a decisão final da instância administrativa, é a decisão final da Administração Pública”. Assim, na visão do referido autor, a vinculatividade dos precedentes do CARF deve ser ampla e cogente, dividida em dois segmentos: (i) automática em relação ao Conselho e ao restante da Administração Judicante; (ii) condicionada à manifestação do Procurador-Geral da Fazenda Pública competente, em relação aos demais órgãos da Administração Tributária Ativa (que não exerçam função judicante) (MELO FILHO, 2018).

Essa limitação à vinculatividade dos entendimentos sumulados do CARF também não traz nenhuma utilidade prática ao processo administrativo, pois mesmo que as autoridades fazendárias da Receita Federal (judicantes ou não) adotem posicionamentos diferentes daqueles do CARF, tal medida está fadada ao insucesso – já que o Conselho a julgará improcedente em momento posterior (MELO FILHO, 2018).

Na nossa concepção, que se assemelha àquela de Daniel Melo Nunes (2018), não parece lógico – muito menos racional – um órgão julgador colegiado, dotado de competência para uniformizar jurisprudência, que não vincule o resto da Administração Tributária. Não vislumbramos, assim, a necessidade de que uma autoridade alheia ao tribunal administrativo tenha que se pronunciar para conferir efeito vinculante aos posicionamentos adotados pelos conselheiros daquele órgão.

Aqui, não estamos propondo um engessamento completo da atuação da Receita Federal ou do próprio Conselho. O que se busca, na verdade, é evitar o surgimento de novas decisões e orientações que estejam em desacordo com os entendimentos pacificados pelo CARF; já que

este detém a última palavra sobre os conflitos tributários na via administrativa³⁸ (CARVALHO, D., 2018). Seguindo essa linha de raciocínio, podemos deduzir que:

Em relação à uniformização do entendimento tributário em âmbito administrativo, propõe-se a previsão em lei em sentido estrito da atribuição de efeito vinculante aos enunciados de súmula do CARF, dispensada, para esse fim, a edição de ato pelo Ministro de Estado da Fazenda. **Isso se justifica por ser o CARF o órgão de cúpula, no âmbito administrativo federal, em matéria de litígio tributário, de composição colegiada e paritária.**

Busca-se, com essa previsão, ampliar a segurança jurídica pela vinculação do Fisco às decisões reiteradas e uniformes do CARF e reduzir a litigiosidade. **Eventual necessidade de alteração do entendimento poderá ser objeto de revisão do enunciado de súmula editado pelo tribunal administrativo** (CARVALHO, D., 2018, p. 56, grifo nosso).

Em tom semelhante, discorrem Valter de Souza e Tiago Conde:

Transpondo para a realidade do processo administrativo fiscal, **ter-se-ia os julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Pleno do Tribunal, órgãos destinados à uniformização da jurisprudência, como precedentes de maior força**, os quais, em função da posição superior institucional, deveriam ser observados tanto pelas Câmaras Baixas do CARF como pelas Delegacias de Julgamento da Receita Federal.

Por outro lado, não se poderia afirmar que haveria obrigação de uma DRJ observar os precedentes de outra DRJ, visto inexistente grau de vinculação entre elas, além da possível desorganização que essa medida implicaria. Contudo, **sempre é possível ressaltar que a utilização de um julgado, mesmo que de órgão de mesmo nível institucional, é recomendável, pois trata-se de norma in concreto que apenas dá mais legitimidade ao entendimento exarado** (LOBATO; TEIXEIRA, 2017, p. 42-43).

O ideal, portanto, seria reformular o modelo de escolha e processamento dos recursos repetitivos do CARF, em conjunto com medidas que possibilitem o exercício do contraditório por parte dos contribuintes afetados, a alinhar o rito do contencioso administrativo federal com as técnicas e garantias processuais previstas no CPC.

No mesmo sentido, deve-se conferir às súmulas e teses dominantes dos recursos repetitivos do CARF o *status* de precedentes automáticos³⁹ – sem a necessidade de serem

³⁸ Nesse sentido, inclusive, prescrevem os arts. 926 e 927, II, III e V do CPC:

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

§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: [...]

II - os enunciados de súmula vinculante; [...]

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; [...]

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

³⁹ Ressalvando a possibilidade de utilização das técnicas de flexibilização de precedentes (distinção e superação) em todos os casos. Nessas hipóteses, também deve ser resguardada a segurança jurídica dos contribuintes, não podendo o ente administrativo, na ocasião de haver a superação de algum precedente favorável ao sujeito passivo, recomeçar a discussão da matéria em processos já encerrados. Nas palavras de Carlos Eduardo Makoul (2017,

aprovados, posteriormente, através de Portaria interna e, ainda por cima, precisarem de chancela do Ministro de Estado da Economia para vincularem a Administração Tributária federal⁴⁰. Consoante as lições de João Aurino de Melo Filho:

Diante dessa definitividade da decisão do Carf, é necessário que, além da incrementação dos mecanismos para tratamento das demandas de massa, o entendimento da última instância do contencioso administrativo, ao menos quando sumulado (ou em sede de ‘recurso repetitivo’), passe a vincular as inferiores. Assim, a súmula administrativa, desde a sua publicação, deve ser vinculativa para a Administração Judicante, o que é condição para uniformização de entendimentos na própria instância administrativa [...] (MELO FILHO, 2018. p. 560, grifo nosso).

A partir do estudo realizado, podemos concluir que são compatíveis com o sistema de recursos repetitivos do CARF, quanto à formação de precedentes administrativos, as seguintes disposições do CPC: (i) subsidiariamente, no procedimento de escolha e processamento dos recursos, a sistemática dos arts. 1.036, §§ 1º, 4º e 6º, e 1.037, I e § 8º; (ii) subsidiariamente, na afetação do lote de recursos repetitivos, o exercício do contraditório pelos contribuintes, através da técnica do *distinguishing* em caráter preventivo, nos moldes do art. 1.037, § 9º; e (iii) supletivamente, na extensão da vinculatividade das teses jurídicas dominantes do CARF, a determinação contida nos arts. 926 e 927, II, III e V (BRASIL, 2015).

Defende-se, por conseguinte, a compatibilização do rito de recursos repetitivos do CARF com a sistemática do CPC, através de uma mudança estrutural no atual modelo de formação de precedentes administrativos tributários.

4.3.2 A sistemática do CPC na aplicação de precedentes administrativos tributários

Como vimos, o rito de recursos repetitivos do CARF não é apto a formar “precedentes” propriamente ditos, mas tão somente transpor as razões de decidir do recurso para os demais recursos afetados, que possuam afinidade temática com aquele. Nesse cenário, portanto, o sistema de aplicação de precedentes do CARF é composto, fundamentalmente, por meio de súmulas, que consubstanciam as decisões reiteradas e uniformes do órgão, as quais podem vir a ter efeito vinculante a partir de ato do Ministro de Estado da Economia. Não nos delongaremos sobre esses procedimentos, já oportunamente discutidos e criticados no item anterior.

p. 180), “[...] não é difícil antever que uma gama de autos de infração poderá vir a ser validada com base em precedentes cuja legitimidade e legalidade podem vir a ser questionadas, [...] uma vez que não há o respeito aos regramentos e princípios do novo diploma processual na formação de uma jurisprudência qualitativamente adequada em sede de recursos repetitivos”.

⁴⁰Reiteramos que essa medida já é uma realidade no contencioso fiscal de pequeno valor (art. 50 da Portaria ME nº 340/2020), onde há previsão expressa no sentido de vincular automaticamente as decisões de primeira instância aos entendimentos do CARF (BRASIL, 2020).

Em uma análise preliminar, observa-se que os comandos normativos que regulam a aplicação (e alteração) das súmulas vinculantes do CARF são poucos, e não incidem diretamente nos processos administrativos, aproximando-se mais de regras procedimentais internas. Dentre os dispositivos, destacamos a perda do mandato de conselheiro àqueles que deixarem de observar enunciado de súmula ou de resolução do Pleno da CSRF (art. 45, VI, anexo II, do RICARF), e a revisão ou cancelamento do enunciado de súmula por proposta das autoridades legitimadas, encaminhada ao Presidente do CARF ou ao Ministro de Estado da Economia, a depender do teor da súmula (art. 74, anexo II, do RICARF⁴¹) (BRASIL, 2015).

Feitas essas considerações, passemos agora à análise da compatibilidade dos institutos do CPC com a aplicação de precedentes em sede administrativa. Para fins didáticos, dividiremos o estudo em dois pontos-chaves: (i) a necessidade de fundamentação dos atos da Administração Tributária que aplicarem ou afastarem precedentes administrativos e/ou judiciais; e (ii) a utilização de técnicas adequadas de flexibilização de precedentes (*distinguishing* e *overruling*).

Primeiramente, relembramos que a motivação dos atos administrativos é um princípio que deve nortear toda a atuação da Administração Tributária – seja ela Judicante ou Ativa. Nesse cenário, a efetiva participação e o controle dos atos das autoridades fazendárias só podem ser exercidos quando o contribuinte tem plena noção do que está a ser discutido e aplicado ao seu caso particular, a possibilitar que este exerça o seu direito de defesa (GONÇALVES; PINHEIRO, 2016).

A fundamentação adequada de um ato administrativo, portanto, é um dever constitucional atribuído às autoridades fazendárias e, ao mesmo tempo, um direito fundamental dos contribuintes que com elas se relacionam. No ordenamento jurídico vigente, esse corolário

⁴¹Neste ponto, faz-se pertinente a transcrição de alguns trechos do referido artigo do RICARF, principalmente o teor dos parágrafos 4º e 5º, que tornam esse procedimento desnecessariamente burocrático. Da mesma forma que acontece com a atribuição de efeito vinculante às súmulas do CARF, o cancelamento desta – mesmo havendo pronunciamento expresso do STJ ou STF em sentido contrário! – está condicionado, novamente, à chancela do Ministro de Estado da Economia (antigo Ministro de Estado da Fazenda):

“Art. 74. O enunciado de súmula poderá ser revisto ou cancelado por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica habilitada à indicação de conselheiros. [...]”

§ 4º Se houver superveniência de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, que contrarie súmula do CARF, esta súmula será revogada por ato do presidente do CARF, sem a necessidade de observância do rito de que tratam os §§ 1º a 3º.

§ 5º O procedimento de revogação de que trata o § 4º não se aplica às súmulas aprovadas pelo Ministro de Estado da Fazenda” (BRASIL, 2015, grifo nosso).

(dever de fundamentação adequada) ganha especial relevância, na medida em que confere legitimidade ao procedimento de seleção, formação e aplicação de precedentes tributários.

Sob essa ótica, portanto, não pode ser considerado fundamentado qualquer ato da Administração Tributária que: (i) se limitar a invocar súmulas vinculantes administrativas, sem identificar seus fundamentos determinantes, e sem indicar de que forma essas questões se amoldam ao caso em análise; (iii) deixar de apreciar e aplicar precedentes invocados pelos contribuintes, sem demonstrar a distinção ou superação da tese jurídica dominante⁴² (GASPERIN, 2017).

Sem o cotejo analítico do entendimento pacificado, a aplicação de súmulas administrativas seria mais um obstáculo ao desenvolvimento do processo tributário, pois limitaria (ou impossibilitaria) o amadurecimento da causa na via administrativa. Em um cenário hipotético, onde a transcrição de súmula do CARF bastasse para legitimar uma decisão administrativa, precedentes favoráveis à Fazenda Pública poderiam ser utilizados de maneira praticamente automática, sob fundamentos genéricos de “proteção ao interesse público”, ou de “eficiência administrativa” e “celeridade processual” (REIMÃO, 2016). Sendo assim, é possível inferir que:

[...] é dever do gestor expor de forma clara, explícita e congruente os motivos que fundamentam suas decisões administrativas (art. 2º, caput, art. 38, §1º e art. 50 Lei 9784.99). Não poderia ser diferente em um Estado democrático de direito. [...] Não raramente temos decisões administrativas padronizadas que não são verdadeiramente fundamentadas. Decisões que justificam tudo “em nome do interesse público”; que não apreciam os argumentos dos administrados; que se limitam a copiar e colar súmulas e artigos de lei sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; que utilizam motivos genéricos ou que deixam de observar os precedentes judiciais sem expor as razões para tal (REIMÃO, 2016, p. 6).

Acrescenta-se, ainda, que o dever de fundamentação também deve ser observado nos casos de aplicação de precedentes judiciais ainda não consubstanciados em súmulas administrativas. Prestigia-se, com essa medida, a unidade do sistema processual tributário,

⁴² Similar ao que acontece na aplicação de precedentes judiciais. Nesse sentido, dispõem os arts. 489, § 1º, V e VI c/c 927, § 1º, do CPC:

Art. 489. [...] § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocatória, sentença ou acórdão, que: [...]

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: [...]

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; [...]

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo (BRASIL, 2015, grifo nosso).

afinal, “de nada adianta a Administração Pública proferir decisões contrárias aos precedentes judiciais, pois além de violar a isonomia e a legítima confiança do administrado no ordenamento jurídico, estimula uma enxurrada de ações judiciais” (REIMÃO, 2016, p. 4).

Sendo assim, aliamo-nos à doutrina de Diego Diniz Ribeiro (2017), o qual defende que as decisões administrativas assentadas em precedentes devem observar os mandamentos do art. 489, § 1º c/c art. 927 do CPC. Nessas hipóteses, portanto, não bastaria a mera reprodução de ementa de acórdão ou súmula vinculante, sendo forçoso que o julgador realize o cotejo analítico entre as circunstâncias fático-jurídicas do caso e os precedentes invocados.

Outro ponto que merece destaque em nosso estudo são as técnicas de flexibilização de precedentes no contencioso administrativo tributário – já que, como vimos, o atual método de revisão e cancelamento de súmulas do CARF é constituído por regras procedimentais de pouca utilidade prática. Em vista disso, uma possível alternativa para esses casos seria a utilização dos institutos processuais de distinção e superação de precedentes⁴³.

Sob essa ótica, usar-se-ia o *distinguishing* nos casos em que restasse demonstrado – por meio de fundamentação adequada e específica –, a distinção entre a realidade fática do caso particular e do precedente invocado. Por outro lado, o instituto do *overruling* seria utilizado quando houvesse uma alteração substancial no entendimento vinculante do órgão superior administrativo, ou dos Tribunais Superiores (STJ e STF), que justificassem a alteração da tese sumulada, até então dominante (COSTA, 2019).

A título de conhecimento, destacamos que as técnicas de flexibilização de precedentes não são mecanismos processuais inéditos aos julgamentos do CARF. Como exemplo, citamos o processo nº 13710.001029/2003-03, acórdão nº 3402-004.614, ocasião na qual o conselheiro relator se utilizou da previsão contida no art. 489, § 1º do CPC, para examinar a extensão da súmula nº 1 do CARF – que versa sobre a renúncia da discussão administrativa quando houver ajuizamento de ação judicial com o mesmo objeto (CARF, 2017).

⁴³ Nesse sentido, dispõe o art. 927, §§1º, 3º e 4º c/c art. 489, § 1º, VI, do CPC:

Art. 489. [...] § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocatória, sentença ou acórdão, que: [...]

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: [...]

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

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

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia (BRASIL, 215, grifo nosso).

A partir da análise minuciosa de inúmeros acórdãos do Conselho – os quais versavam, unicamente, sobre ações individuais do contribuinte –, afastou-se a aplicação da referida súmula nos casos de mandados de segurança coletivos, impetrados por substituto processual. Transcrevemos, por oportuno, os seguintes trechos do voto do relator:

No caso da súmula em comento, os acórdãos em questão são os seguintes [...] Compulsando-os individualmente, verifica-se que absolutamente todos versam sobre ações individuais propostas ou mandados de segurança individuais impetrados pelo contribuinte, pessoalmente, sem haver um precedente sequer que tratasse da questão dos mandados de segurança coletivos.

Essa minuciosa análise dos acórdãos paradigmáticos que embasaram a súmula CARF nº 01 bastam para demonstrar que ela não pode ser aplicada em casos outros que não sejam ações individuais, sob pena de considerar-se não fundamentada a decisão proferida com base nela, com fulcro no art. 489, § 1º, V do Novo CPC. [...]

Desse modo, entendo que a existência de MS Coletivo [...] não gera concomitância em relação à discussão administrativa realizada individualmente pela Recorrente, merecendo reparos a decisão proferida pela DRJ.

Nesses termos, voto por dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para reformar a decisão recorrida quanto à ocorrência de concomitância, remetendo os autos àquele órgão julgador para que seja proferida nova decisão acerca do mérito da questão (CARF, 2017, p. 8-9, grifo nosso).

Atente-se para o fato de que, além de invocar o dever de fundamentação das decisões, o referido acórdão é um exemplo prático do instituto do *distinguishing* aplicado ao processo administrativo tributário. No caso outrora analisado, a distinção apontada pelo relator do processo favoreceu o contribuinte, afastando um precedente que, se fosse interpretado em sua literalidade, implicaria no exame negativo de admissibilidade do recurso voluntário interposto.

Ainda sobre o tema, chamamos atenção para o instituto do *prospective overruling*, um importante mecanismo de proteção da segurança jurídica e da confiança legítima dos contribuintes. Aplicando-se o referido instrumento ao contencioso tributário, os efeitos gerados pelos enunciados de súmula vinculante favoráveis à Fazenda Pública sempre seriam prospectivos, a evitar que os contribuintes sofressem novas autuações em relação a casos já decididos em seu favor (COSTA, 2019). Para exemplificar o assunto, citamos José Andrés Lopes:

Cria-se assim a curiosa situação na qual determinado contribuinte celebra negócios e dele extrai determinados efeitos tributários, observando rigorosamente enunciado de súmula do CARF em vigor ao tempo da prática do denominado fato gerador. Apesar disso, com a revogação posterior do enunciado, o contribuinte vem a ser autuado e terá seu caso julgado já sob a égide de outro enunciado que superou o anterior, sem que se leve em consideração que este agiu na mais absoluta boa-fé, seguindo estritamente o que determinava a jurisprudência administrativa da época em que os atos foram realizados (COSTA, 2019, p. 2).

Além da utilização das técnicas de flexibilização de precedentes, é necessário também reformular o rol de legitimados a realizarem a superação dos entendimentos sumulados do

CARF. Semelhante à crítica que fizemos ao método de atribuição de efeito vinculante às súmulas do Conselho, não nos parece racional limitar a técnica do *overruling* a duas autoridades (Presidente do CARF e Ministro de Estado da Economia) que tem pouquíssimo (ou nenhum) contato com as questões tributárias discutidas exaustivamente nos processos do contencioso administrativo.

O ideal, nesses casos, seria que as revisões de súmulas administrativas – e possíveis entendimentos vinculantes advindos de julgamentos de recursos repetitivos – fossem feitos pelo Pleno da CSRF ou, em última análise, por uma das turmas especiais de competência funcional condizente com a matéria a ser editada ou cancelada. Já nas hipóteses de superação de precedentes judiciais do STJ e STF, defendemos que qualquer autoridade fazendária judicante, de plano, pudesse aplicar o *overruling*, pois não há qualquer justificativa que sustente o atual modelo normativo do RICARF – o qual condiciona a vinculatividade do novo precedente judicial à “aceitação” do Presidente do CARF, ou do Ministro de Estado da Economia.

Finalizamos, assim, a nossa análise sobre as regras de aplicação de precedentes administrativos. Enfatizamos, novamente, que a proposta não é limitar todas as decisões da Administração Tributária à reprodução automática dos entendimentos sumulados. Como observa James Marins (2018, p. 326), “a aplicação obrigatória ou vinculante das súmulas deve ser vislumbrada com reservas, na medida em que sua adoção indiscriminada possa representar o engessamento dos tribunais administrativos, através do perigoso expediente de bloqueio automático a recursos”.

Nessa linha de raciocínio, podemos concluir que são compatíveis com o sistema de aplicação de súmulas vinculantes do CARF as seguintes disposições do CPC: (i) supletivamente, quanto à necessidade de motivação na aplicação (ou não) de precedentes, as disposições dos arts. 489, § 1º, V e VI, e 927, § 1º; (ii) subsidiariamente, no tocante à flexibilização dos precedentes sumulados, as técnicas de distinção e superação nos moldes do art. 927, §§ 1º, 3º e 4º c/c art. 489, § 1º, VI, do CPC (BRASIL, 2015).

De todo o exposto até aqui, o que se observa é uma ampla possibilidade de aplicação subsidiária e/ou supletiva de diversos institutos do CPC ao contencioso administrativo tributário. Nesse sentido, percebemos que os mecanismos de coletivização de julgamentos e de aplicação de precedentes administrativos maximizam os efeitos da segurança jurídica e redução de litígios pretendidos pelo código processual (OLIVEIRA, 2017).

A valorização da estabilidade sistemática e da unidade do ordenamento processual tributário, gradativamente, desencoraja discussões infrutíferas e dispendiosas de matérias já sedimentadas em jurisprudência dominante – o que resulta em uma prestação jurisdicional mais

célere, econômica e racional. No tocante aos órgãos judicantes da Administração Tributária, destacamos que:

[...] não faz o menor sentido, que diante de situações fáticas idênticas, e sem fundamento razoável, esses órgãos profiram decisões diametralmente opostas causando uma enorme insegurança jurídica aos administrados [...] Assim, é plenamente cabível a aplicação subsidiária do art. 926 CPC/2015 a esses processos administrativos, assegurando que as decisões administrativas sobre casos semelhantes sejam tratados de modo isonômico àqueles dantes proferidos. Em um Estado democrático de direito, as decisões administrativas não podem ser lotéricas (REIMÃO, 2016, p. 4).

Nesse sentido, “maior do que o interesse público em arrecadar os tributos está [...] a correta aplicação da norma e previsibilidade do sistema. Ganha o Fisco com eficiência administrativa, ganha o contribuinte com maior segurança para orientar sua vida financeira [...]” (SENA, 2016, p. 681-682). Finalizamos a nossa análise com as lições de Carlos Eduardo Makoul, que sintetizam todo o estudo realizado ao longo deste capítulo:

Desta feita, apresenta-se como necessária [...] a completa consonância entre o RICARF e o CPC/2015. Até que isso não aconteça, a validade da utilização do art. 47 passa, impreterivelmente, pela escolha de casos com a mais completa e ampla fundamentação a sustentar a escolha do paradigma, oportunizando-se aos contribuintes que tenham processos indicados nas pautas temáticas se manifestarem e terem seu pleito previamente decidido, por decisão recorrível, sobre a similitude fática dos casos e após a formação do precedente, condicionando a sua aplicação a casos futuros ao prévio exercício do contraditório pelas partes envolvidas e à adequada fundamentação da decisão que aplicar o caso paradigma como fundamento a decidir controvérsia futura. [...]

Todo esse regramento e arcabouço valorativo postos no diploma processual por força do seu art. 15, é aplicável ao processo administrativo tributário, seja de forma direta (supletiva), seja indireta (subsidiária), ainda que, neste último caso, mesmo havendo previsão expressa na norma processual específica, essa tenha se silenciado quanto a determinado ponto (GASPERIN, 2017, p. 181-182, grifo nosso).

Prestigia-se, sob essa ótica, as diretrizes, técnicas e garantias do devido processo legal, em conjunto com os princípios inerentes à Administração Pública – legalidade, moralidade, publicidade, eficiência, etc. Exterioriza-se, igualmente, a importante função jurisdicional que possuem os tribunais administrativos na atual conjuntura do processo tributário. Consoante os ensinamentos de Paulo Cesar Conrado:

Se o processo administrativo é expressão da função jurisdicional, as normas que o disciplinam devem guardar conexão, tanto quanto as do Código de Processo Civil, com os valores e técnicas que definem o sentido do “devido processo legal” – contraditório, ampla defesa, acesso à instrução, recorribilidade, segurança jurídica, previsibilidade, entre outras.

Vale dizer: mesmo que a hipótese concretamente considerada seja a de subsidiariedade, o Código de Processo Civil não pode ser negligenciado; técnicas foram por ele incorporadas, assim vimos, com a nítida intenção de “realizar”, de “pragmatizar”, valores inerentes ao “devido processo legal”; é indiferente, pois, se

tais técnicas não constam da legislação que rege o processo administrativo local – o silêncio, nessa hipótese, não é eloquente. [...]

Sincretizados, os sistemas processual e tributário (material) passariam a conferir, em conjunto considerados, parâmetros seguros de conduta extraprocessual, impeditivos da deflagração de novas lides (CONRADO, 2018, p. 22-24).

Reforçamos, assim, a expectativa de que os órgãos do contencioso administrativo fiscal passem a se alinhar com as diretrizes do CPC, exercendo o importantíssimo papel que lhes cabe: desafogar o Judiciário, reduzir a litigiosidade das lides fiscais e conferir estabilidade, previsibilidade e coerência ao sistema jurídico-tributário (CONRADO, 2018).

5 CONCLUSÃO

Ao longo do presente trabalho, coube-nos analisar a (in)compatibilidade da sistemática de resolução de demandas repetitivas do CPC no âmbito do processo administrativo tributário. Primeiramente, destacamos que o processo tributário é composto por um sistema normativo que regula a atividade jurisdicional – tanto judicial quanto administrativa – voltada à resolução de conflitos existentes entre os sujeitos da relação jurídico-tributária. Em nossa análise, demos predileção ao estudo das lides tributárias administrativas, cuja base normativa está prescrita, primordialmente, no Dec. 70.235/72 e no RICARF.

Em um segundo momento, realçamos que as normas do CPC devem ser aplicadas, subsidiaria e supletivamente, ao processo administrativo fiscal. Nesse sentido, frisamos que as disposições do código processual refletem diretamente na atuação dos julgadores administrativos, que passam a seguir a linha de raciocínio pacificado nas Cortes Superiores, a conferir maior segurança jurídica e previsibilidade às lides administrativas tributárias.

Abordamos, em seguida, a sistemática de precedentes e resolução de demandas repetitivas do CPC, e os seus reflexos na seara do Direito Processual Tributário. Além de contribuir para a diminuição do acervo de litígios tributários existentes, vimos que as normas processuais ora analisadas se preocupam com a qualidade dos precedentes a serem firmados, a auxiliar a construção de um sistema processual tributário mais coerente, isonômico e racional.

Logo após, procedemos à análise do atual sistema de resolução de conflitos tributários. Destacamos, naquela ocasião, as razões que dão causa à ineficiência do modelo de discussão da obrigação tributária vigente no país. Analisamos, igualmente, diversas pesquisas e levantamentos realizados nos últimos anos, que corroboram com os argumentos defendidos ao longo do trabalho. Ao final, mostramos possíveis soluções para o problema apontado, com ênfase nas alternativas elencadas pela doutrina especializada do processo tributário.

Além disso, vimos que há uma tendência positiva na recente legislação do contencioso administrativo fiscal, no sentido de diminuir a litigiosidade das lides tributárias e fortalecer os mecanismos extrajudiciais de solução de conflitos. Em meio a esse cenário, foi possível constatar que o estatuto processual do PAT – em especial, o regimento do CARF – caminha no sentido de fortalecer o sistema de precedentes tributários administrativos, alinhando-se com o movimento de valorização de precedentes do CPC.

Gradativamente, percebemos que o processo administrativo tributário passa a atuar de acordo com as diretrizes, técnicas e garantias do código processual, em respeito à segurança jurídica, à isonomia e à duração razoável do processo. Através de estudos comparativos,

realizados em diferentes períodos de tempo, foi possível detectar uma gradual diminuição no congestionamento processual do CARF após a adoção da sistemática de recursos repetitivos, bem como uma redução significativa no tempo médio de julgamento das turmas julgadoras.

Apesar dos resultados positivos obtidos através da adoção de medidas desjudicializantes e de celeridade processual, foi possível observar, também, que o atual modelo de resolução de demandas repetitivas do CARF ainda está muito aquém de um padrão racional de resolução de conflitos. Por isso, ao final do trabalho, realizamos o debate sobre a (in)compatibilidade do regramento do CPC com o processo administrativo fiscal, no tocante à formação e aplicação de precedentes administrativos.

Através de uma análise crítica do atual modelo de precedentes do CARF, elencamos diversos pontos nos quais a atual legislação do processo administrativo tributário federal pode ser aprimorada. Em primeiro plano, voltamos nossos estudos para a formação de precedentes, com base no rito de julgamento dos recursos repetitivos implementado pelo art. 47 do RICARF.

Naquela ocasião, ressaltamos a importância de se reformular o modelo de escolha e processamento dos recursos repetitivos do CARF, em conjunto com medidas que possibilitem o exercício do contraditório por parte dos contribuintes afetados, a alinhar o rito do contencioso administrativo federal com as técnicas e garantias processuais previstas no CPC.

No mesmo sentido, argumentamos que as súmulas e teses dominantes dos recursos repetitivos do CARF devem ser ter o *status* de verdadeiros precedentes administrativos, sem a necessidade de serem aprovados, posteriormente, através de Portaria interna – e sem a obrigatoriedade de chancela do Ministro de Estado da Economia para vincularem a Administração Tributária federal.

Em seguida, estudamos a aplicação de precedentes no processo administrativo tributário federal, com base no modelo de súmulas vinculantes ora vigente no CARF. Neste ponto, salientamos que as decisões administrativas assentadas em precedentes devem observar o dever de fundamentação esculpido no CPC, a conferir legitimidade ao procedimento de escolha e aplicação de precedentes, e possibilitar ao contribuinte o exercício do contraditório.

Nessas hipóteses, portanto, não bastaria a mera reprodução de ementa de acórdão ou súmula vinculante, sendo forçoso que o julgador realize o cotejo analítico entre as circunstâncias fático-jurídicas do caso e os precedentes invocados.

Em momento posterior, examinamos a compatibilidade das técnicas de distinção e superação de precedentes no contencioso administrativo tributário. Constatamos, em primeiro plano, que o próprio CARF já se utiliza dos institutos processuais em comento. Também

reparamos que o próprio Regimento Interno do Conselho tem previsão normativa no sentido de cancelamento ou revisão de entendimento dominante.

Nesta ocasião, portanto, defendemos a utilização das técnicas do *distinguishing*, quando houvesse distinção entre a realidade fática do caso particular e do precedente invocado; e do *overruling*, na hipótese de modificação do entendimento sumulado, até então vinculante. Na mesma linha de raciocínio, analisamos o instituto do *prospective overruling*, chegando à conclusão de que os precedentes favoráveis à Fazenda Pública sempre devem ter efeitos prospectivos, a proteger todas as relações jurídicas já consumadas – resguardando, com isso, a boa-fé e a segurança jurídica dos contribuintes.

Ante todo o expedito no trabalho, o que se observa é uma ampla possibilidade de aplicação subsidiária e/ou supletiva de diversos institutos do CPC ao contencioso administrativo tributário. Prestigia-se, sob essa ótica, as diretrizes, técnicas e garantias do devido processo legal, em conjunto com os princípios inerentes à Administração Pública – legalidade, moralidade, publicidade, eficiência, etc. Exterioriza-se, igualmente, a importante função jurisdicional que possuem os tribunais administrativos na atual conjuntura do processo tributário.

A valorização da estabilidade sistemática e da unidade do ordenamento processual tributário, gradativamente, desencoraja discussões infrutíferas e dispendiosas de matérias já sedimentadas em jurisprudência dominante – o que resulta em uma prestação jurisdicional mais célere, econômica e racional.

Se a experiência do CARF e da Administração Tributária federal servir de indicativo para os demais tribunais administrativos, é possível vislumbrar um futuro promissor para o contencioso tributário. Esperamos, assim, que as discussões realizadas nesta monografia fomentem ainda mais os debates sobre o tema, a alertar os estudiosos da área – e a todos que se interessarem pela premissa aqui defendida – sobre a verdadeira “reforma tributária” que o país precisa: a processual.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. Eficiência processual e recuperabilidade do crédito tributário. **Editora Justiça e Cidadania**. Rio de Janeiro, 3 de janeiro de 2019. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/eficiencia-processual-e-recuperabilidade-do-credito-tributario/>. Acesso em: 16 set. 2020.
- ALVIM, Teresa Arruda; MARINS, James. Processo Tributário. **Repertório de Jurisprudência e Doutrina sobre Processo Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.
- ANDRADE, Eduardo Cavalca. Os limites do controle da legalidade no âmbito do PAF. In: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **I Prêmio CARF – Direito Tributário – Monografias Premiadas**. Brasília: Edições Valentim, p. 107-135, 2011.
- ATAÍDE JR., Jaldemiro Rodrigues de. **O precedente vinculante e sua eficácia temporal no sistema processual brasileiro**. 2011. Dissertação de Mestrado, Universidade Católica de Pernambuco, Recife, 2011.
- ATALIBA, Geraldo. Recurso em Matéria Tributária. **Revista de Informação Legislativa**. v. 97, n. 25, Brasília: Editora do Senado Federal, jan.–mar. 1988.
- BARBOSA, Isabel Martins. **O papel dos precedentes no novo Código de Processo Civil**. 2015. Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.
- BARBOSA, Ricardo Antonio Carvalho. Aspectos relevantes do processo administrativo fiscal demora na solução dos litígios administrativos – reflexões sobre a estrutura atual do contencioso administrativo fiscal federal. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de; GOMES, Marcus Lívio; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudos Tributários do II Seminário CARF**. Brasília: CNI, p. 73-79, 2017.
- BEZERRA, Elton. Área tributária tem 30% dos temas no Supremo. **Revista Consultor Jurídico**. São Paulo, 24 de setembro de 2012. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2012-set-24/area-tributaria-responde-28-temas-repercussao-geral>. Acesso em: 10 set. 2020.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1301002.867. Processo nº 10166.901241/2006-32. Recurso Voluntário, 3^a Câmara, 1^a Turma Ordinária. Relator: Nelso Kichel. **Diário Oficial da União**. Brasília, 15 de março de 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 ago. 2020.
- _____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2402006.162. Processo nº 18192.000228/2007-30. Recurso Voluntário, 4^a Câmara, 2^a Turma Ordinária. Relator: João Victor Ribeiro Aldinucci. **Diário Oficial da União**. Brasília, 9 de maio de 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 ago. 2020.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3401004.449. Processo nº 11040.900906/2009-12. Recurso Voluntário, 4^a Câmara, 1^a Turma Ordinária. Relator: Rosaldo Trevisan. **Diário Oficial da União**. Brasília, 22 de março de 2018. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 10 ago. 2020.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 3402004.614. Processo nº 13710.001029/2003-03. Recurso Voluntário, 4^a Câmara, 2^a Turma Ordinária. Relator: Carlos Augusto Daniel Neto. **Diário Oficial da União**. Brasília, 26 de setembro de 2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 20 nov. 2020.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **CARF esclarece informações com dados gerenciais**. Brasília, 7 de fevereiro de 2019. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/situacao-do-atual-estoque-do-carf>. Acesso em: 20 nov. 2020.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Portaria CARF nº 52, de 21 de dezembro de 2010**. Aprova a divulgação das súmulas aprovadas e consolidadas com os acórdãos paradigmáticos e súmulas vinculantes. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>. Acesso em: 6 ago. 2020.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Relatório decisões do CARF – janeiro a dezembro de 2016**. Brasília, junho de 2017. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2020.

_____. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2020**. Brasília: CNJ, 2020.

_____. Conselho Nacional de Justiça. **Painel de Consulta ao Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios do CNJ**. Brasília: CNJ, 2020. Disponível em: https://paineis.cnj.jus.br/QvAJAXZfc/opendoc.htm?document=qvw_1%2FPainelCNJ.qvw&host=QVS%40neodimio03&anonymous=true&sheet=shDRGraficos. Acesso em: 13 set. 2020.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 jul. 2020.

_____. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm. Acesso em: 19 jul. 2020.

_____. **Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011**. Regulamenta o processo de determinação e de exigência de créditos tributários da União, o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira, à classificação fiscal de mercadorias, à classificação de serviços, intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio e de outros processos que especifica, sobre matérias administradas pela Secretaria

da Receita Federal do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7574.htm. Acesso em: 17 jul. 2020.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em: 14 jul. 2020.

_____. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 14 jul. 2020.

_____. **Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992.** Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8397.htm. Acesso em: 14 jul. 2020.

_____. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.** Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em: 19 jul. 2020.

_____. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.** Dispõe sobre a Administração Tributária Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm. Acesso em: 19 jul. 2020.

_____. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Institui o novo Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei L.htm. Acesso em: 14 jul. 2020.

_____. Ministério da Economia. **Portaria ME nº 129, de 1 de abril de 2019.** Atribui a súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99832>. Acesso em: 26 set. 2020.

_____. Ministério da Economia. **Portaria ME nº 340, de 8 de outubro de 2020.** Disciplina a constituição das Turmas e o funcionamento das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - DRJs, e regulamenta o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-340-de-8-de-outubro-de-2020-282070519>. Acesso em: 21 out. 2020.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 143, de 17 de abril de 2018.** Altera o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=91558&visao=anotado>. Acesso em: 21 out. 2020.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 277, de 7 de junho de 2018.** Atribui a súmulas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal. Disponível em:

<http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/boletim-de-servicos-carf/portarias-do-mf-de-interesse-do-carf-2018/portarias-mf-277-sumulas-efeito-vinculantes.pdf>. Acesso em: 6 ago. 2020.

_____. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015**. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multivigente.pdf>. Acesso em: 6 ago. 2020.

_____. Ministério da Transparência, Fiscalização e Controle. **Relatório de Auditoria nº 201504306**: avaliação da integridade do CARF. Brasília, 16 de maio de 2016. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/relatorio-auditoria-conjunta-carf.pdf>. Acesso em: 20 nov. 2020.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em Números 2017**. Brasília: PGFN, 2017. Disponível em: <https://www3.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2017/PGFN%20em%20Numeros%202017%20V7.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2020.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **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. Disponível em: <http://sijut2.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=90028>. Acesso em: 20 nov. 2020.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Nota sobre a decisão do STF a respeito da não incidência de Contribuição Previdenciária sobre o salário-maternidade. **Portal eSocial**. Brasília: Governo Federal, 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/esocial/pt-br/noticias/receita-federal/nota-sobre-a-decisao-do-stf-a-respeito-da-nao-incidencia-de-contribuicao-previdenciaria-sobre-salario-maternidade>. Acesso em: 14 set. 2020.

CARVALHO, Daniel Melo Nunes de. O processo administrativo fiscal federal: análise do modelo federal à luz do ordenamento jurídico em vigor e da experiência estrangeira. **Escola de Administração Fazendária – ESAF/MF**. Brasília: ESAF, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

_____. **Segurança jurídica no novo CARF**. In: Derivação e Positivação no Direito Tributário. 1. ed. São Paulo: Noeses, p. 1-35, 2011.

CONRADO, Paulo Cesar; PRIA, Rodrigo Dalla. Aplicação do Código de Processo Civil ao processo administrativo tributário. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). **O novo CPC e seu impacto no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, p. 254-260, 2016.

_____. Perspectivas do contencioso tributário, judicial e administrativo, em vista do novo Código de Processo Civil. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET**. São Paulo,

20 set. 2018. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/perspectivas-do-contencioso-tributario-judicial-e-administrativo-em-vista-do-novo-codigo-de-processo-civil-por-paulo-cesar-conrado/>. Acesso em: 21 jul. 2020.

_____. **Processo Tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COSTA, José Andrés Lopes da. Os enunciados de súmula no CARF. **Jornal Valor Econômico**. Brasília, 28 de outubro de 2019. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/10/28/os-enunciados-de-sumula-no-carf.ghtml>. Acesso em: 26 set. 2020.

CUNHA, Alexandre dos Santos; KLIN, Isabella do Valle; PESSOA, Olívia Alves Gomes. **Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (Nota Técnica)**. Brasília: Ipea, 2011. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadest1.pdf. Acesso em: 13 nov. 2020.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DIDIER JÚNIOR, Fredie; TALAMINI, Eduardo. **Enunciados do Fórum Permanente de Processualistas Civis**. Salvador: JusPodivm, 2016.

FALLET, Allan George de Abreu. **A Natureza Jurídica do Processo Administrativo Fiscal**. 2018. Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

FREIRE, Alexandre; SCHMITZ, Leonard Ziesemer. Artigos 13 a 15. In: STRECK, Lênio; NUNES, Dierle; CUNHA, Leonardo Carneiro da (Org.). **Comentários ao Código de Processo Civil**. São Paulo: Saraiva, 2016.

GASPERIN, Carlos Eduardo Makoul. Os "recursos repetitivos administrativos" no âmbito do CARF e o CPC/2015. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. v. 7, ano 2, São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 169-183, jul.-ago. 2017.

GONÇALVES, Carla de Lourdes; PINHEIRO, Hendrick. Impactos do NCPC/15 no processo administrativo fiscal. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **50 anos do Código Tributário Nacional**. 12. ed. São Paulo: Noeses, p. 185-205, 2016.

GRINOVER, Ada Pellegrini. A Atividade Administrativa em face do Sistema Constitucional. In: MORAES, Alexandre de (Coord.). **Os 20 Anos da Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Atlas, 2009.

LOBATO, Valter de Souza; TEIXEIRA, Tiago Conde. Impactos do CPC/2015 no Processo Tributário Administrativo e Judicial. In: PERRUCI, Felipe Falcone; MAIA, Felipe Fernandes Ribeiro; LEROY, Guilherme Costa (Org.). **Os Impactos do novo CPC no direito empresarial**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

LOPES, Ana Teresa Lima Rosa; CAMPEDELLI, Laura Romano. Dados do Contencioso Tributário no Brasil e o Novo Código de Processo Civil: a importância da pesquisa empírica para o aprimoramento da atividade jurisdicional. In: BOSSA, Gisele Barra; SALUSSE, Eduardo Perez; PISCITELLI, Tathiane; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de segurança em matéria tributária**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 1998.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A Lei 13.988/20 e o fim do voto de qualidade no Carf. **Revista Consultor Jurídico**. São Paulo, 6 de maio de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-mai-06/consultor-tributario-lei-1398820-fim-voto-qualidade-carf>. Acesso em: 16 nov. 2020.

_____. **Processo Tributário**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

MADRUGA, Eduardo; MOUZALAS, Rinaldo; TERCEIRO NETO, João Otávio. **Processo Civil**: Volume Único. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPodivm, 2016.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 11. ed. revista e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2018.

_____. **Princípios fundamentais do Direito Processual Tributário**. São Paulo: Dialética, 1998.

MELLO, Henrique. Lacunas axiológicas supervenientes nos Processos Administrativos Tributários como resultado da aplicação supletiva e subsidiária do novo CPC. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Anais do XIII Congresso Nacional de Estudos Tributários**: 50 anos do Código Tributário Nacional, São Paulo, 2016.

MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPodivm, 2018.

MICHELS, Gilson Wessler. **Processo Administrativo Fiscal**: comentários e anotações ao Decreto nº 70.235/1972. 20. ed. atual. até fev. 2015. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/Decreto/ProcAdmFiscal/PAF.Pdf>. Acesso em: 15 nov. 2020.

MORAES, Líria Kédina Cuimar de Sousa e. **Coisa julgada no Processo Administrativo Tributário brasileiro**: uma análise sobre o efeito das decisões contrárias à Fazenda Pública. 2007. Dissertação de Mestrado, Universidade da Amazônia, Belém, 2007.

OECD. **Tax Administration 2017**: comparative information on OECD and other advanced and emerging economies. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en. Acesso em: 5 nov. 2020.

OLIVEIRA, Francisco Marconi de. O processo administrativo tributário federal e o novo Código de Processo Civil. In: OLIVEIRA, Francisco Marconi de; GOMES, Marcus Lívio; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (Coord.). **Estudos Tributários do II Seminário CARF**. Brasília: CNI, p. 81-94, 2017.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Curso de Direito Administrativo.** 8. ed. Rio de Janeiro: Método, 2020.

OLIVON, Beatriz. União pede suspensão de milhares de ações sobre ICMS no PIS/Cofins. **Jornal Valor Econômico.** Brasília, 21 de julho de 2017. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2017/07/21/uniao-pede-suspensao-de-milhares-de-acoes-sobre-icms-no-pis-cofins.ghhtml>. Acesso em: 22 set. 2020.

PAULA, Maria Aparecida Martins de. Aplicação do Código de Processo Civil no processo administrativo fiscal. In: CAMPOS, Marcelo (Coord.). **Revista Tributária e de Finanças Públicas.** v. 138, São Paulo: ABDT, p. 135-154, 2018.

PENCAK, Nina; AQUINO, Sara de Assis. Para que(m) serve um precedente em matéria tributária? **Revista Consultor Jurídico.** São Paulo, 1 de setembro de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-set-01/pencak-aquino-precedente-materia-tributaria>. Acesso em: 17 set. 2020.

PEREIRA, Flávio Machado Galvão. O processo administrativo fiscal frente ao princípio da celeridade processual. In: **Revista Fórum de Direito Tributário.** n. 37, Belo Horizonte: Fórum, p. 132-148, jan.-fev. 2009.

PRIA, Rodrigo Dalla. **Teoria geral do processo tributário.** 2010. Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

PURETZ, Tadeu. Reflexões sobre a aplicação da teoria dos precedentes no Direito Tributário brasileiro. In: **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.** v. 6, n. 7, Rio de Janeiro: UERJ, p. 136-158, jul.-dez. 2018.

REIMÃO, Clóvis Mendes Leite Reimão dos Reis. Os impactos do novo CPC nos processos administrativos. **Revista Jus Navigandi.** ISSN 1518-4862, ano 21, n. 4845, Teresina, 6 de outubro de 2016. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/52510>. Acesso em: 4 out. 2020.

RIBEIRO, Diego Diniz. O CPC 2015 e seus reflexos no Processo Administrativo Tributário. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Racionalização do sistema tributário.** 1. ed. São Paulo: Noeses, p. 219-240, 2017.

RIBEIRO, Wilton L.C. **Tribunal Administrativo Tributário do Estado – TATE:** a eficácia das suas decisões junto aos juízes das Varas da Fazenda Pública do Estado de Pernambuco. 2004. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004.

ROSA, Íris Vânia Santos. A aplicabilidade do IRDR em matéria tributária. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Racionalização do sistema tributário.** 1. ed. São Paulo: Noeses, p. 489-506, 2017.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZUGMAN, Daniel Leib. Decisões administrativas definitivas não devem ser rediscutidas no poder judiciário. In: MOREIRA, André Mendes et al. (Coord.). **Congresso Nacional de Estudos Tributários: Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais.** São Paulo: Noeses, p. 287-328, 2013.

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

SENA, Roberto Miglio. A importância do precedente administrativo na resolução de conflitos pelo Fisco. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG.** n. 68, Belo Horizonte: UFMG, p. 657-684, jan.-jun. 2016.

SILVA, Sergio André Rocha Gomes da Silva. **Controle administrativo do lançamento tributário:** o processo administrativo fiscal. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

SOUZA, Matheus Diniz Marques Dittmar. **Reflexos do Código de Processo Civil de 2015 (lei nº 13.105/2015) no âmbito do processo tributário.** 2018. Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2018.

TEIXEIRA, Alice Gontijo Santos. **A repercussão geral e os recursos repetitivos em matéria tributária:** a técnica do caso modelo como forma de valorização do precedente e proteção da confiança do contribuinte. 2013. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2013.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil – vol. III.** 51. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ULHÔA, André Lopes Lovalho. Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS: o fim da discussão está próximo. **Portal InfoVarejo.** Belo Horizonte, 19 de novembro de 2019. Disponível em: <https://www.infovarejo.com.br/exclusao-do-icms-do-pis-e-da-cofins/>. Acesso em: 26 set. 2020.

WANDERLEY, Natália Conrado. **A valorização dos precedentes judiciais com a vigência do novo Código de Processo Civil.** 2017. Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017.